

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ХАРКАВИЙ МИКОЛА ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК 336.225.674

**МИТНИЙ ПОСТ-АУДИТ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН
ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

Спеціальність: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Десятнюк Оксана Миронівна
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2015

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ.....	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ ЯК СКЛАДОВОЇ МИТНОГО КОНТРОЛЮ	13
1.1. Митний контроль як функціональна складова митної системи держави.....	13
1.2. Суть і місце митного пост-аудиту у системі митного контролю.....	28
1.3. Імперативи розвитку митного пост-аудиту в умовах формування системи митного контролю.....	44
Висновки до розділу 1.....	59
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ: ФІНАНСОВИЙ АСПЕКТ	62
2.1. Моніторинг дієвості митного контролю за експортно-імпортними операціями.....	62
2.2. Фінансові детермінанти митного контролю після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни.....	80
2.3. Організація та етапи проведення митного пост-аудиту.....	96
2.4. Механізм здійснення митного контролю на основі методів аудиту.....	111
Висновки до розділу 2.....	132
РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВІ ПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МИТНОГО ПОСТ- АУДИТУ	135
3.1. Напрями підвищення ефективності та результативності митного пост- аудиту.....	135
3.2. Стратегічні орієнтири управління ризиками при здійсненні митного пост-аудиту.....	153

3.3. Перспективи розвитку митного пост-аудиту в умовах реформування системи контролюючих органів.....	173
Висновки до розділу 3.....	194
ВИСНОВКИ	196
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	200
ДОДАТКИ	229

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

АСАУР – автоматизована система аналізу і управління ризиками;

ВМО – Всесвітня митна організація;

ДМС – Державна митна служба;

ДПС – Державна податкова служба;

ДСС – Державна служба статистики;

ДФС – Державна фіскальна служба;

ЄІАС – єдина інформаційна автоматизована система;

ЄС – Європейський Союз;

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність;

КМУ – Кабінет міністрів України;

МД – митна декларація;

МКУ – Митний кодекс України;

ПКУ – Податковий кодекс України;

СУР – система управління ризиками;

УЕО – уповноважений економічний оператор.

ВСТУП

Актуальність теми. Інституційні зміни у регулюванні міжнародної торгівлі потребують удосконалення методичних засад реалізації митного контролю як важливого засобу прийняття ефективних управлінських рішень. Втілення новітніх завдань щодо організації контролю за рухом товарів через митний кордон відбувається в умовах трансформації принципів, закономірностей та інструментів впливу на економічну активність. Разом з тим, становлення суспільно-економічних відносин ґрунтується на еволюційному зростанні, що зумовлює необхідність врахування ступеня готовності фіскальних органів до реформ у митній сфері. З огляду на це дотримання вимог спрощення та безперешкодного переміщення товарів через митний кордон держави є важливою умовою отримання нею національних економічних вигод.

Для реалізації політики спрощення митних формальностей щодо переміщення товарів через митний кордон необхідним є обмеження кількості документів, які подають при цьому. З одного боку, за таких умов простежується певна позитивна тенденція – пришвидшення доступу товарів на митну територію України, проте з іншого – унеможливується отримання повної та об'єктивної інформації щодо комерційних трансакцій, що спричиняє появу ризиків недостовірного декларування товарів окремими економічними суб'єктами і відповідно одержання ними необ'єктивних фінансових переваг над сумлінними учасниками зовнішньоекономічної діяльності. Зменшення ризиків порушення вимог митного і податкового законодавства залежить від надійності митного контролю та реалізації його форм на засадах недискримінації і транспарентності, ефективності та результативності, що є демократичним і альтернативним підґрунтям для зниження ступеня жорсткості контрольних заходів. Це зумовило впровадження у митну практику такої дієвої форми контролю, як митний пост-аудит.

Економічна наука окреслила різні напрямки дослідження проблеми реалізації митного пост-аудиту як основної форми митного контролю. Вагомий

внесок у створення наукового підґрунтя для формування і реалізації митної політики загалом та здійснення митного контролю зокрема зробили такі науковці: А. Антонова, П. Афонін, Є. Беккер, І. Бережнюк, Є. Бридун, О. Вакульчик, А. Вдовиченко, А. Войцещук, Л. Вороніна, П. Годме, Ю. Гупанова, Т. Джеймс, А. Деточка, О. Десятнюк, О. Запорожець, А. Зарубницький, І. Калашнікова, А. Крисоватий, В. Мартинюк, Ю. Оніщик, П. Пашко, В. Петті, Н. Погодіна, Є. Рудніченко, Є. Смітієнко, Д. Семир'янов, С. Терещенко, Д. Тесленко та інші.

Проблемним аспектам становлення та реалізації митного пост-аудиту приділили увагу такі вчені, як А. Агапова, А. Берзан, І. Бережнюк, О. Вакульчик, А. Вілл, С. Войтов, А. Зубарева, Т. Єдинак, І. Казунарі, О. Книшек, М. Кокнаєва, Ю. Медвідь, Ю. Петруня, Л. Попова, В. Туржанський, О. Фрадинський, О. Яковенко та інші.

Однак, незважаючи на широкий спектр досліджуваних проблем, питання організації митного пост-аудиту у контексті підвищення надійності та ефективності митного контролю досі залишаються малодослідженим напрямком фінансової науки. Значущість митного пост-аудиту як ефективної форми забезпечення максимально повного і своєчасного надходження митних платежів до бюджету зумовлює необхідність більш поглибленого науково-теоретичного і прикладного дослідження у цій галузі.

Викладене вище зумовило вибір теми дисертації, визначення мети та завдань, об'єкта і предмета дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою науково-дослідних робіт кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету за комплексними темами: «Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України» (державний реєстраційний номер 0106U000521), «Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку» (державний реєстраційний номер 0113U07882), «Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави»

(державний реєстраційний номер 0111U010359). У межах цих тем розроблено теоретичні підходи до моніторингу ефективності контролю фіскальних органів України за зовнішньоторговельними операціями та запропоновано практичні рекомендації щодо підвищення ефективності та результативності документальних перевірок дотримання вимог законодавства.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методологічних засад реалізації митного пост-аудиту і розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його ефективності та результативності в Україні.

Досягнення окресленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань теоретичного та прикладного характеру:

- з'ясувати сутність митного контролю як функціональної складової митної системи в контексті забезпечення фінансових інтересів держави;
- обґрунтувати зміст і роль митного пост-аудиту як форми та інструменту здійснення митного контролю в умовах спрощення митних процедур та дослідити етапи його розвитку в Україні;
- здійснити моніторинг дієвості митного контролю за експортно-імпортними операціями, що ґрунтується на реалізації контролю як функції фінансів;
- проаналізувати середовище виникнення і вияву чинників, що зумовили появу митного пост-аудиту як форми митного контролю після випуску товарів на митну територію країни;
- виявити й узагальнити організаційні та функціональні напрямки реалізації митного контролю, який ґрунтується на методах аудиту, з метою удосконалення методики митного пост-аудиту;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності та результативності контрольно-перевірочних заходів у межах реалізації митного пост-аудиту;

- визначити стратегічні орієнтири управління ризиками при здійсненні митного пост-аудиту;
- окреслити перспективи розвитку митного пост-аудиту в умовах реформування системи контролюючих органів України.

Об’єктом дослідження є процес реалізації митного контролю на основі методів аудиту фіскальними органами України.

Предметом дослідження є теоретичні та прикладні засади організації, здійснення і розвитку митного пост-аудиту у контексті підвищення надійності та фіскальної ефективності митного контролю в Україні.

Методи дослідження. Теоретико-методологічну базу дисертаційної роботи формують праці зарубіжних і вітчизняних учених та практиків із питань митного контролю та реалізації державної митної справи. Для вирішення окреслених завдань та досягнення мети дослідження використано системний підхід. Методи теоретичного узагальнення, аналізу й синтезу, наукової абстракції застосовано для з’ясування змісту та значення митного пост-аудиту (перший розділ); спостереження, графічного зображення та формалізації для моніторингу ефективності системи митного контролю в Україні (другий розділ); вимірювання і порівняння при формуванні системи показників результативності митного пост-аудиту та визначенні рівня ризику митного контролю (третій розділ).

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та інші нормативно-правові акти з питань державної митної справи, матеріали Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, міжнародних фінансових та митних інституцій, наукові періодичні видання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні цілісної теоретичної і методичної бази з реалізації митного пост-аудиту та розробці практичних рекомендацій щодо підвищення його ефективності й результативності в Україні.

Наукову новизну дисертаційної роботи визначають такі положення:

вперше:

– обґрунтовано концептуальні підходи до визначення змісту поняття «митний пост-аудит» як законодавчо регламентованого комплексу заходів організаційно-профілактичного характеру, що здійснюють органи центральної виконавчої влади, які шляхом використання специфічних форм, заходів і принципів забезпечують дотримання законодавства з питань державної митної справи суб'єктами митних відносин, а також формують їхню економічну поведінку, що ґрунтується на культурі та усвідомленні необхідності сплати податків. Такий підхід базується на специфічних ознаках, функціях, цілях і завданнях митного пост-аудиту та дає можливість комплексно досліджувати це явище з урахуванням сучасних тенденцій у діяльності фіскальних органів;

удосконалено:

– методичні підходи до формування системи митного контролю, який ґрунтується на методах аудиту, на основі виокремлення фундаментальних чинників, чинників опосередкованого і прямого впливу на реалізацію митного пост-аудиту. Це дало змогу визначити причинно-наслідковий зв'язок між виникненням розбалансованості бюджетних надходжень та порушенням інтегрованої єдності системоутворюючих елементів митної системи;

– методику організації і проведення митного пост-аудиту, яка ґрунтується на запропонованих етапах перевірки, системі вихідних даних для контролю та розробленому алгоритмі реалізації митного пост-аудиту. На відміну від існуючих, така методика характеризується чітким описом перевірочних заходів та встановленим переліком документів, які необхідні для отримання достатньої інформації з метою здійснення контролю достовірності декларування митної вартості, преференційного походження і класифікації товарів, а також цільового призначення після випуску товарів у вільний обіг на митну територію держави;

– аналітичний інструментарій оцінювання ефективності та результативності митного пост-аудиту на основі обґрунтування доцільності застосування кількісних, відносних і якісних показників та розрахунку

коефіцієнта фіскальної ефективності проведених документальних перевірок за двома складовими: сумами сплачених донарахованих митних платежів за результатами перевірок і сумами сплачених грошових зобов'язань, донарахованих фіскальними органами загалом. Це дає можливість оцінити ефективність і результативність діяльності фіскальних органів у напрямку забезпечення дотримання економічними суб'єктами вимог митного та податкового законодавства;

набули подальшого розвитку:

– теоретичні підходи до трактування митного контролю як елемента фінансово-економічних відносин та складової системи державного контролю за рухом грошово-товарних потоків, які виникають у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності та зумовлені переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон. Такий підхід дає змогу систематизувати риси, властивості й особливості митного контролю як економічного явища, яке наділене функціональними властивостями, характерними для фінансового контролю, що ґрунтується на системі управління ризиками і принципі вибірковості;

– обґрунтування комплексу доперевірочних заходів як важливої умови ефективності організації виїзних документальних перевірок з питань дотримання вимог державної митної справи, що дає змогу визначати оптимальну стратегію перевірки та робить можливим введення у програму її проведення питань контролю за тими сферами економічної діяльності, в яких імовірність виявлення порушень митного законодавства є максимальною. Застосування такого комплексу заходів змінює орієнтацію митного контролю на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з високим ступенем ризику та дає змогу руйнувати схеми митного комерційного шахрайства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що основні положення, висновки та практичні рекомендації можуть використовуватися в процесі вдосконалення вітчизняного митного законодавства

щодо запровадження методики здійснення митного пост-аудиту та визначення його результативності.

Окремі наукові результати дисертаційної роботи впроваджені у діяльність Херсонської митниці Міністерства доходів України (довідка № 766/21-70-00 від 06.02.2015 р.), Львівської митниці Державної фіскальної служби України (довідка № 9382/13-70-24/46 від 07.08.2015 р.), Головного управління Державної фіскальної служби України у Тернопільській області (довідка № 1026/10/19-00-04-20/6398а від 24.06.2015 р.).

Матеріали дисертації використовуються у навчальному процесі Національного університету Державної податкової служби України при викладанні навчальної дисципліни «Митний аудит» (довідка № 216/01-12 від 30.01.2015 р.). Науково-теоретичні напрацювання автора використовуються також у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-03/2079 від 03.06.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є одноосібним науковим дослідженням. Сформульовані у дисертаційній роботі науково-практичні результати, висновки та пропозиції, що винесені на захист, одержані автором самостійно. Внесок автора у публікаціях, які виконані у співавторстві, відображено у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційної роботи доповідалися та обговорювалися на таких науково-практичних конференціях: III Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (м.Тернопіль, 11 грудня 2013 р.), IX Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (м. Запоріжжя, 23–24 жовтня 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Ефективна економіка та менеджмент: теорія і практика» (м. Дніпропетровськ, 14–15 листопада 2014 р.), Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік» (м. Львів,

25 листопада 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Інструменти лібералізації та спрощення світової торгівлі: міжнародний і національний аспекти» (м. Дніпропетровськ, 28 листопада 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Наукові засади ресурсозбереження в системі антикризового управління і відтворення економіки» (м. Хмельницький, 30–31 січня 2015 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Євроінтеграція економіки України: виклики та рішення» (м. Дніпропетровськ, 20–21 лютого 2015 р.), XII Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 26–27 березня 2015 р.).

Публікації. Основні положення та найважливіші результати дисертації опубліковано в 16 наукових працях загальним обсягом 5,05 д. а., з яких 7 – у наукових фахових виданнях, 1 – у науковому фаховому виданні, що належить до міжнародних наукометричних баз, 8 праць апробаційного характеру.

Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 251 найменування та 8 додатків на 28 сторінках. Основний текст дослідження викладений на 184 сторінках, містить 27 таблиць та 39 рисунків. Повний обсяг дисертації становить 256 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ ЯК СКЛАДОВОЇ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Митний контроль як функціональна складова митної системи держави

Митна система держави відіграє важливу роль у розвитку національного ринку, залученні інвестиційних ресурсів, конкурентоспроможності національного виробництва, тобто загалом має формувати економічну політику держави через регулюючу функцію. Проте це не єдина функція, якою вона наділена. Не менш важливою є фіскальна функція митної системи, сутність якої полягає в утворенні грошових фондів, які у сучасних умовах розвитку економіки України становлять значну частину доходів державного бюджету. Саме тому необхідним насамперед є виявлення способів підвищення ефективності акумулювання податкових надходжень, які забезпечують сплату митних платежів, дають змогу оптимізувати процеси контролю та їхнього примусового стягнення.

У вітчизняній науці триває накопичення теоретичних і практичних матеріалів з питань формування та підвищення ефективності системи державного контролю за зовнішньоторговельними операціями. Якщо проблемам валютного регулювання та контролю приділяється значна увага, оскільки від рівня розвитку форм і методів залежить стабільність національної валюти країни, то питанням митного контролю в економічній літературі недостатня приділяється увага. З одного боку, це можна пояснити фрагментарним розглядом у наукових джерелах проблем теорії та практики митної політики загалом, що довготривалий період сприяло недооцінці митної системи як важливого фінансового інституту. З іншого боку, окремі дослідження присвячені питанням митної системи, зокрема таких її важливих складових, як митні органи, митний

контроль і митне оформлення, що переважно мають правовий, аніж економічний характер. Це пояснюється тим, що функціонування митної системи довготривало базувалось на правових рішеннях.

Історично митна система України була інтегрована в економічну систему Царської Росії та СРСР і як самостійний елемент економічної політики держави почала розвиток з набуттям країною незалежності. Сутність і місце у державному регулюванні митної системи, її значення і функції постійно трансформувались під впливом стратегії розвитку держави та її фінансової політики.

Поняття «митна система» є багатоаспектним, оскільки його слід розуміти не лише як державні та інші структури, які забезпечують реалізацію митної політики, а й як практичні форми їхньої діяльності, а також митне законодавство, в тому числі підзаконні акти [105, с. 35]. І. Бережнюк визначає митну систему як функціональну, контрольно-регулівну, складно організовану та чітко структуризовану соціально-економічну систему управління державною митною справою загалом та всіма її підсистемами з метою ефективної реалізації митної політики. Отже, автор визначає митну систему як систему організації митної служби, що діє в державі. Система митної служби охоплює всі елементи державної митної справи з підвідомчою їй інфраструктурою [17, с. 96]. На нашу думку, система митних органів – це лише матеріальна компонента державної митної справи України, за допомогою якої забезпечується реалізація митної політики держави.

К. Сандровський розглядає митну систему як сукупність різних засобів реалізації митної політики держави, які забезпечують економічну охорону кордонів держави [185, с. 9]. У найбільш системному і структурованому вигляді поняття «митна система» представлено у В. Покровської, яка трактує цю категорію як найважливішу державну сферу та інститут захисту національних інтересів, в рамках якої існує митна справа. При цьому основне призначення митної системи в ринкових умовах господарювання полягає в забезпеченні інтересів учасників ЗЕД, у підтримці необхідного рівня економічної безпеки

держави [143, с. 20]. Для цього в межах митної системи, з одного боку, створюються сприятливі умови для зовнішньоторговельної діяльності, що зумовлюють розвиток внутрішнього ринку та забезпечують інтегрування у світову економіку, а з іншого – держава встановлює порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, митного декларування, ставки мита, тобто регламентує процеси в галузі державної митної справи відповідно до принципів митної політики.

Схематично функціонування національної митної системи України відображено на рис. 1.1. В уніфікованому вигляді характер функціонування митної системи на різних рівнях взаємодії виявляється у регламентації міжнародними інститутами (наприклад, СОТ і Всесвітньою митною організацією) митних формальностей і процедур на основі інноваційних підходів у сфері державної митної справи, що сприяє мінімізації транзакційних витрат з митного оформлення для учасників ЗЕД, а також зміцненню міжнародних рейтингів країн у світогосподарській системі.

У міжнародному масштабі митну систему розглядає В. Покровська як сприяння створенню оптимальних умов для зовнішньоторговельної діяльності та реалізації стратегічного завдання «...розвитку внутрішнього ринку та інтегрування у світову економіку [143, с. 95–96]». Це свідчить про розширення масштабності функціонування митної системи, її модернізацію та системний характер митного адміністрування, що втілено у визначенні нового поняття «міжнародна митна система».

Більшість авторів розглядає митну систему поза прив'язкою до її масштабності, рівня функціонування та без урахування інституціональних особливостей. Так, Л. Вороніна виокремлює три групи, які визначають зміст митної системи залежно від характеру відображення її сутності в міжнародних і національних концептуальних документах, ролі в підтримці безпеки держави, що зумовило необхідність розгляду цієї системи з позицій багаторівневості

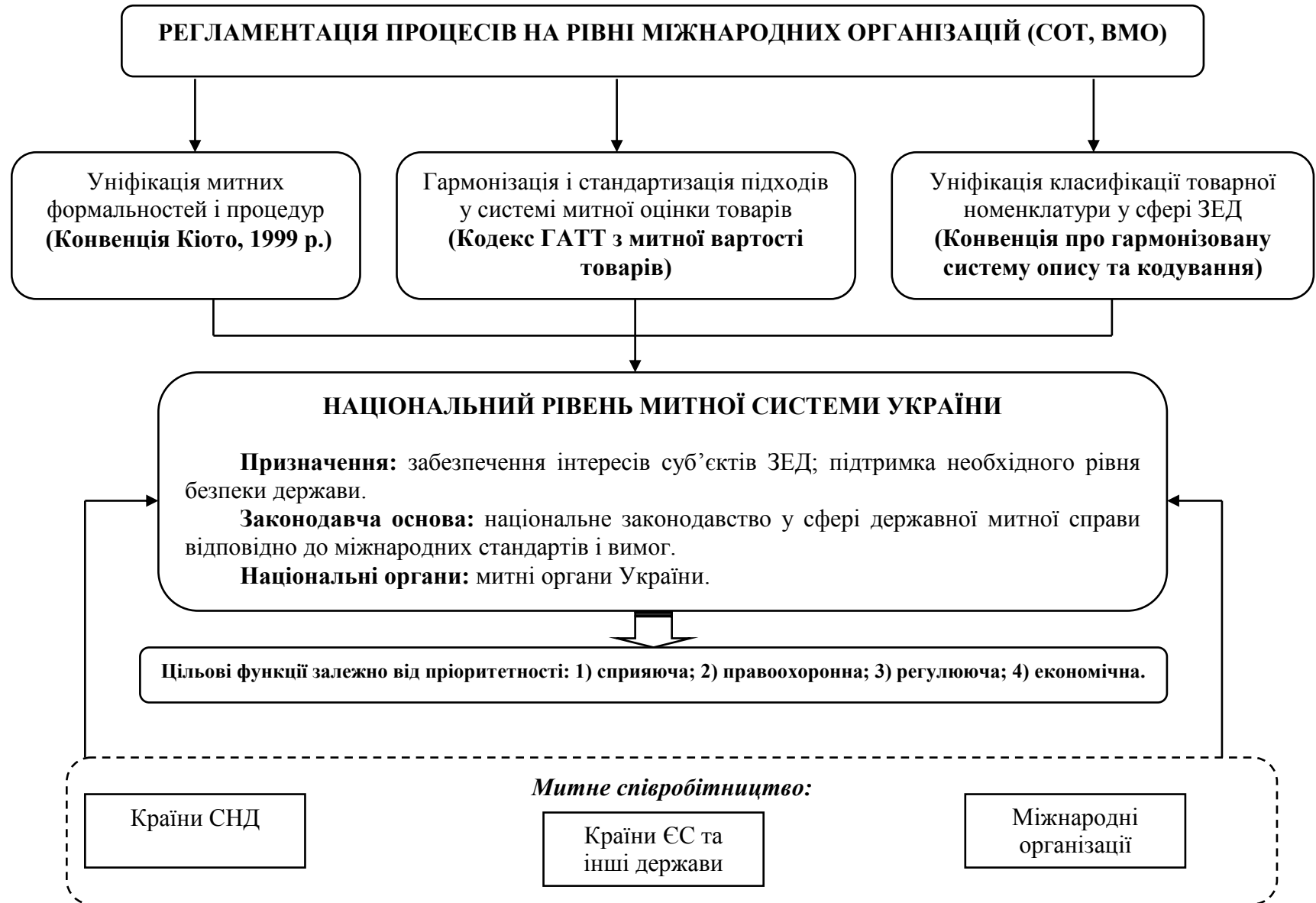


Рис. 1.1. Національний характер митної системи України*

* Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [17, с. 12; 123, с. 290; 143, с. 20].

функціонування в національному та наднаціональному масштабах [32, с. 89]. Це дало змогу виявити особливості митних систем на національному та наднаціональному рівнях, які згруповано на основі таких ознак (табл. 1.1): 1) ступеня охоплення митної території; 2) масштабів інституціоналізації у сфері митної справи; 3) характеру функціонування та пріоритетності цільових функцій сфери митної справи.

Таблиця 1.1

**Багаторівневий характер функціонування митної системи
за характерними ознаками [31, с. 43]**

Характерні ознаки	Митна система	
	Національна	Наднаціональна
Ступінь охоплення митної території	Митна територія однієї держави	Митна територія декількох держав як єдина митна територія
Масштаб інституціоналізації у сфері державної митної справи	Реалізація митної справи здійснюється через державний інститут захисту суверенітету і національної безпеки (митна служба країни)	Наявність діючих функцій у галузі митної справи, наднаціональних органів
Характер функціонування галузі державної митної справи	Митна справа здійснюється на законодавчій основі конкретної держави у цій галузі в інтересах забезпечення національного суверенітету	Формування єдиного уніфікованого митного законодавства держав-членів Митного союзу відповідно до міжнародних стандартів і вимог в інтересах подальшого його розширення шляхом приєднання держав на принципово іншій системі нормативного правового регулювання, що виходить за національні межі з частковою відмовою від національного суверенітету у визначеній сфері
Пріоритетність цільових функцій галузі державної митної справи	Економічні, регулятивні, правоохоронні, які сприяють зовнішній торгівлі	Функції, що сприяють зовнішній торгівлі та посиленню конкурентних позицій країн-членів інтеграційного об'єднання у світовій економіці, правоохоронній, регулятивній, економічній діяльності

Митна система країни є важливим та ефективним інструментом впливу на економічні процеси. Крім того, за допомогою наявних інструментів митна

система є гарантом захисту економічних інтересів не тільки держави загалом, а й окремих суб'єктів господарювання. Впливаючи безпосередньо на міжнародну торгівлю і виконуючи фіскальну функцію, митна система дає змогу вирішувати важливі економічні проблеми. Як зазначає В. Мартинюк, функціонування митної системи унікальне і специфічне, аналогів якому складно знайти. Унікальність виявляється через закріплені у Митному кодексі України функції соціально-економічного характеру, що реалізуються через фіскальні органи, а специфіка – особливості операцій, на які через митну систему здійснюється регулятивний вплив [95, с. 84]. На відміну від податкової системи, митна більш глибоко впливає на діяльність суб'єктів господарювання, які зареєстровані в різних державах.

Сутність митної системи виявляється через сферу практичних дій і діяльності держави щодо визначення пріоритетних напрямів зовнішньоекономічних зв'язків та розвитку внутрішнього ринку [233, с. 125]. Ці напрямки визначають розвиток митної політики, систему митних відносин, вироблення в їхніх межах механізмів реалізації митного процесу, реалізацію фіскальної функції, отримання доходів у вигляді митних платежів, розміри окремих митних платежів.

Митна система охоплює підсистеми, які за функціональним принципом згруповано і показано на рис. 1.2. Пріоритетною підсистемою називають фінансово-економічну підсистему [201, с. 18], яка сприяє єдності внутрішніх господарських процесів і зв'язків. Вона істотно впливає на інші підсистеми, оскільки функціонування митної системи напряму залежить від її стабільного функціонування, а перерахування до бюджету митних платежів і контроль за своєчасністю надходжень є пріоритетним завданням цієї системи загалом. Це вказує на домінуючу роль і функцію митної системи – фіскальну, яку виконує фінансово-економічна підсистема.

З наведеного вище можна зробити висновок, що фінансово-економічний митний механізм є важливим елементом митної системи. Характерною

особливістю і суперечністю такого механізму є бюджетні відносини, зокрема фінансування цієї системи (фіскальних органів).

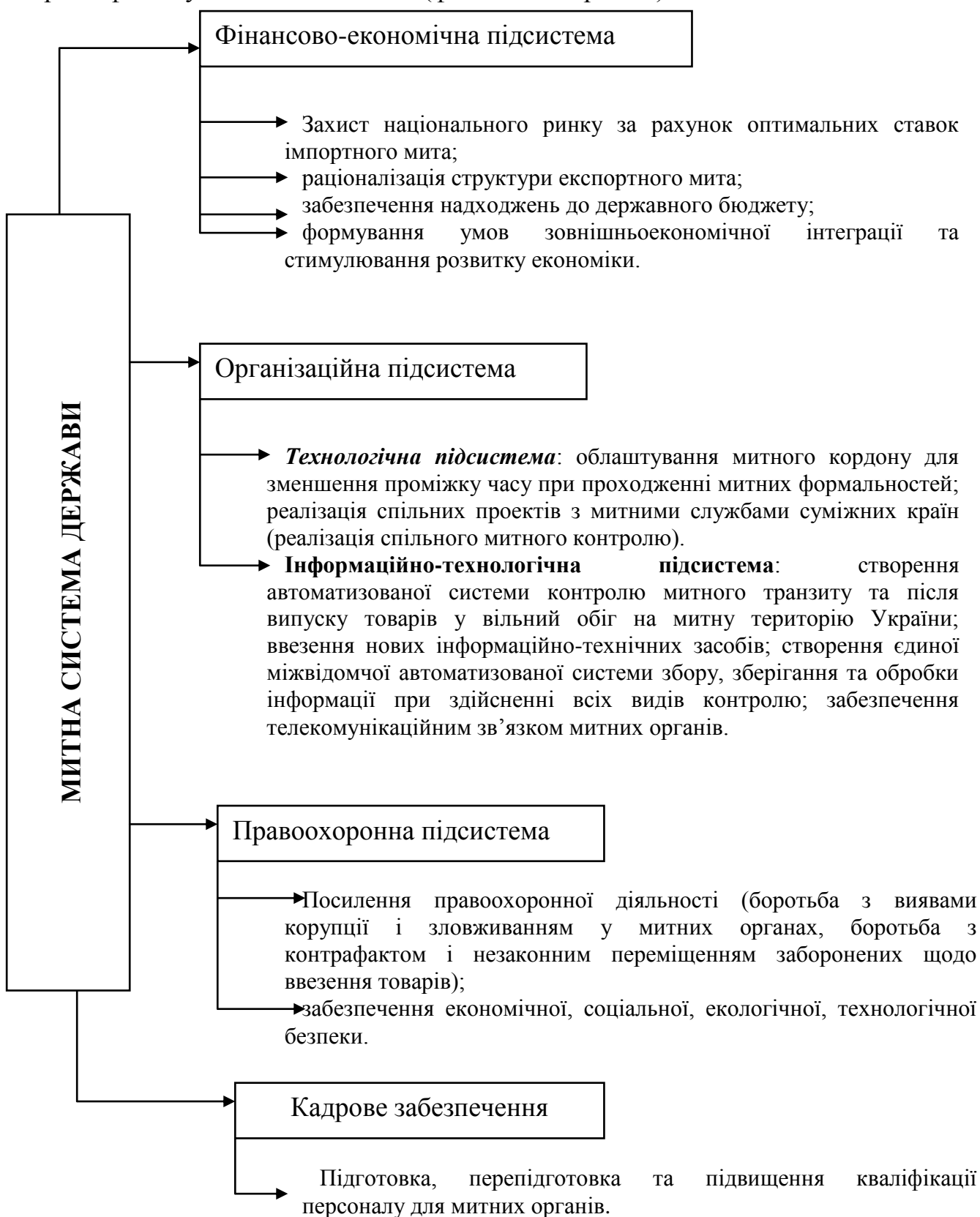


Рис. 1.2. Підсистеми митної системи країни*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [17, с. 215; 31, с. 150; 200, с. 10].

Найважливіший елемент митної системи – фінансово-економічний митний механізм, особливістю і суперечливістю якого є митні відносини, зокрема фінансування цієї системи.

З одного боку, це фінансування забезпечується бюджетними асигнуваннями, з іншого – фінансово-економічний механізм митної системи в стані функціонувати і на принципах самозабезпечення, акумулюючи кошти, які фіскальні органи одержують від надання послуг різного характеру суб'єктам ЗЕД, що за цільовим призначенням використовуватимуться для оплати праці працівників митної системи. З цієї точки зору, митна система є особливою організаційною формою, процес функціонування якої відіграє важливу роль у соціально-економічному розвитку країни, виконуючи переважно правоохоронну, регулятивну і основну функцію наповнення бюджету. Роль та значення митної системи можна підтвердити зростанням частки надходження митних платежів у Державному бюджеті України, що відображено на рис. 1.3.

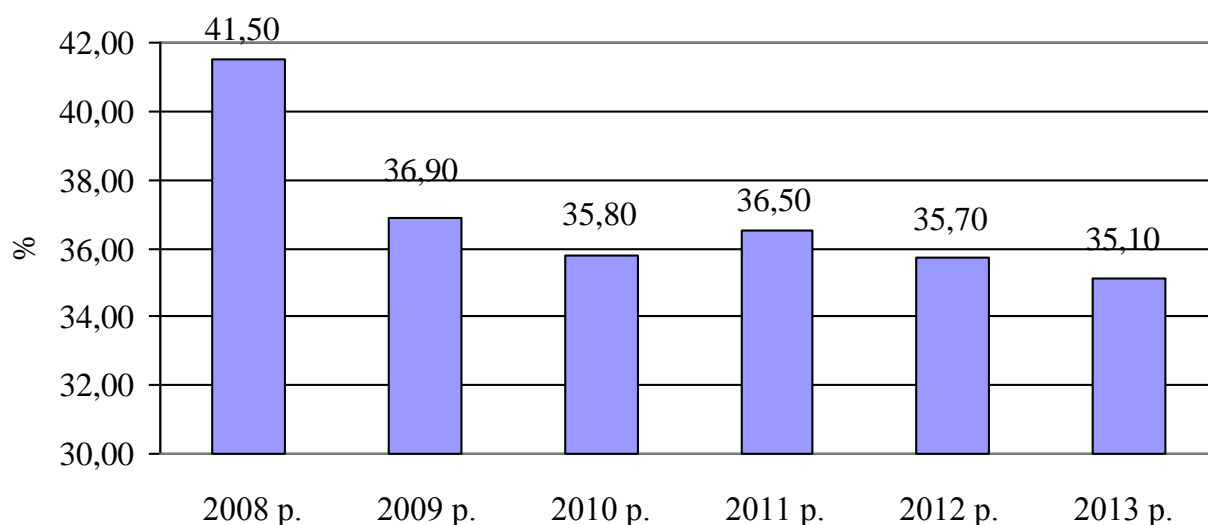


Рис. 1.3. Динаміка зміни частки митних платежів у Державному бюджеті України протягом 2008–2013 рр.*

*Примітка. Побудовано та розраховано автором на основі [52; 138; 139; 140; 141].

Згідно з даними рис. 1.3, обсяг надходжень від митних платежів, а також їхня частка у загальній структурі доходів державного бюджету, протягом 2008–2013 рр. є нерівномірними. Найвищий показник припадає на 2008 р. – 41,5%, що

пояснюється зростанням вартісних показників імпорту. Упродовж 2013 р. спостерігається найнижчий показник частки митних платежів у доходах державного бюджету, що пояснюється зменшенням вартісних показників ввезених товарів на митну територію України. Загалом зменшення відсоткового показника надходження митних платежів з 36,9% у 2009 р. до 35,7% у 2012 р. пояснюється зменшенням митного навантаження під впливом процесів лібералізації зовнішньоторговельних відносин. Лише акцизний податок відображає позитивну тенденцію зростання (дод. Б) у дохідній частині державного бюджету.

Митна система держави, як і податкова система загалом, є своєрідним віддзеркаленням процесу становлення кожної держави, суперечливих і специфічних умов формування її фінансової сфери, рівня розвитку національної економіки, стану зовнішньої та внутрішньої політики [86, с. 32]. Отже, митна система – це всеохоплюючий, високоефективний фіскальний інструмент, який відіграє важливу роль у регулюванні економічних процесів та забезпеченні національних інтересів країни.

З метою реалізації митної політики митна система забезпечує митний контроль товарів, які переміщують через митний кордон [194, с. 54]. Це визначає митний контроль як важливу ланку в реалізації митної політики держави, а отже, у забезпеченні його економічної безпеки. Особливістю митного контролю в сучасних умовах є зменшення допустимого проміжку часу на його здійснення при неперервному зростанні обсягів і номенклатури товарів, які переміщують через митний кордон.

Обґрунтовуючи суть поняття «митна система країни», В. Мартинюк пропонує декілька визначень. Одне з них найґрунтовніше віддзеркалює сутність цього поняття і роль митного контролю у загальній ієрархії систем. Так, митною системою автор називає сукупність тарифних і нетарифних інструментів, принципів, форм і методів їхнього встановлення, зміни чи відмінності, механізм яких забезпечує своєчасну й повну сплату митних платежів, контроль і відповідальність за порушення митного законодавства, а також державні органи, на які покладено обов'язки реалізовувати митну політику [96, с. 145]. Відповідно до цього трактування основними

функціональними складовими митної системи є такі: форми митного контролю; декларування й митне оформлення; механізм нарахування й сплати митних платежів; перевірка достовірності декларування митної вартості товарів та інше.

Отже, митний контроль – це важлива функціональна складова митної системи України, що реалізується фіскальними органами на етапі переміщення товарів через митний кордон і характеризується здійсненням відповідних митних формальностей щодо об'єктів контролю та реалізації їх на митній території України. Це дає підстави стверджувати, що під митний контроль підпадають всі товари, які переміщуються через митний кордон з метою забезпечення не тільки економічних інтересів і безпеки держави, а й захисту споживачів від контрафактної продукції.

Роль митного контролю як складової митної системи відображено на рис. 1.4. Зазначимо, що митниці ДФС України є не тільки органами, які забезпечують у зоні своєї діяльності виконання завдань, покладених на фіскальну службу [112], а й важливою організаційною складовою митної системи, що дає змогу реалізувати заходи митного контролю при переміщенні товарів через митний кордон України.

Україна не відсторонена від світових процесів, тому, будучи країною-членом СОТ, активно запроваджує передбачені рамковими стандартами заходи контролю за товарами, які переміщують. Такі тенденції свідчать про розвиток і налагодження відносин із міжнародними організаціями, які функціонують у світовому господарстві. Це зумовило приєднання країни до основоположних міжнародних договорів і конвенцій, дія яких передбачає гармонізацію і спрощення митних процедур. Одним з основних міжнародних документів у сфері митної справи є Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (м. Кіото, 1973 р.) (далі – Кіотська конвенція). Відповідно до положень Кіотської конвенції [171], митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюють митні органи з метою забезпечення дотримання вимог митного законодавства. У пунктах пропуску спільного кордону митні служби здійснюють спільний митний контроль у міру можливості. Всі товари незалежно від того, чи обкладаються вони митами та податками, підлягають митному контролю [171].

Разом з тим, митний контроль є засобом реалізації митної політики держави та одночасно сукупністю заходів, які здійснюють митні органи з метою забезпечення суб'єктами ЗЕД вимог митного законодавства [112; 249]. Зазначене дає змогу стверджувати, що митний контроль – це складова механізму забезпечення процесу законного переміщення через державний кордон товарів і транспортних засобів комерційного призначення. Таке твердження впливає з визначення, поданого у МКУ та Модернізованому митному кодексі ЄС (2008 р.).

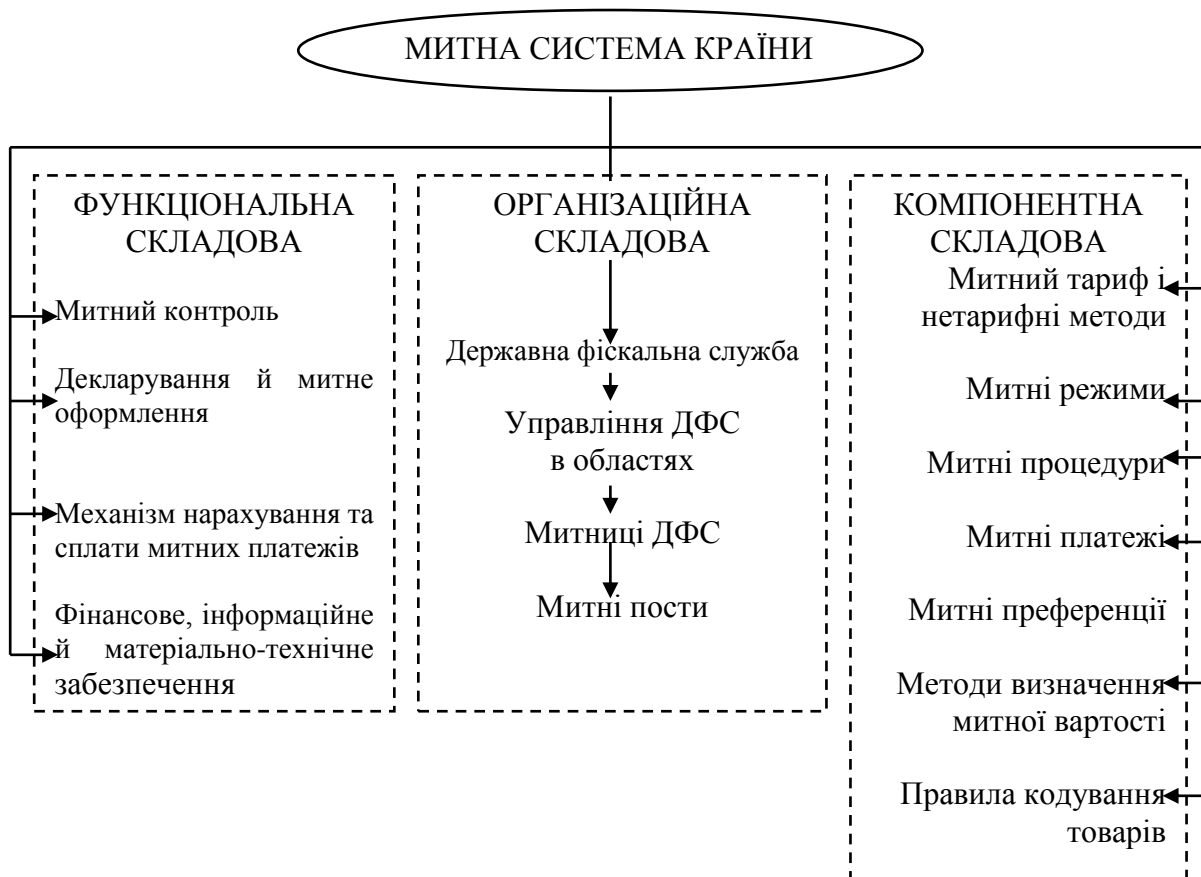


Рис. 1.4. Митний контроль як складова митної системи*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [86, с. 37; 112].

У ланцюжку комплексного контролю митний контроль, а також оцінка ризиків, є головними елементами, які відображають постійний спільний процес для забезпечення безпеки, що починається в момент підготовки вантажів експортером до експорту з постійною перевіркою цілісності вантажів при недопущенні непотрібного дублювання заходів контролю [106, с. 78]. Необхідність контролю за товарами, які переміщують через митний кордон України, зумовлена негативними економічними наслідками

торгівлі контрафактною продукцією як на міжнародному, так і на національному рівнях, оскільки наслідком цього є зменшення надходження податків до бюджету, підриєв легальної індуєтриї, призупинення процесів створення нових виробничих потужностей та залучення у господарський оборот якісної продукції національного виробництва, скорочення кількості робочих місць, зниження авторитету держави, а також відмова іноземних компаній і держав від інвестицій як в окремі галузі, так і в національну економіку загалом [196].

Митний контроль також розглядають як один із засобів реалізації митної політики держави та одночасно сукупність заходів, що здійснюються митними органами. Такі заходи реалізується з метою забезпечення дотримання учасниками митно-правових відносин вимог митного законодавства. Його основна мета – визначення за допомогою різного роду контрольно-перевірочних заходів відповідності проведених учасниками митно-правових відносин операцій і дій у сфері державної митної справи вимогам законодавства та виявлення на основі цього можливих порушень митних правил [14, с. 125]. Відповідно до положень МКУ, митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються винятково фіскальними органами для виконання мінімуму митних процедур з метою забезпечення додержання митного законодавства. Митному контролю властива вибірковість, тобто форми та обсяги контролю, достатнього для забезпечення дотримання митного законодавства при митному оформленні, обираються митницями на підставі результатів застосування системи управління ризиками [112].

З економічної точки зору, митний контроль – це важлива складова державної митної справи, що здійснюється з метою виконання фіскальними органами основних функцій, що на них покладено. На сучасному етапі розвитку фіскальних органів важливе значення приділяється фінансовому пріоритету митного контролю як важливого інструменту забезпечення надходжень митних платежів до бюджету. З цією метою митниці використовують арсенал існуючих форм і методів контролю, визначених МКУ.

Здійснення митного контролю базується на системі спеціальних принципів. На думку Н. Погодіної, головним є принцип законності, закріплений в основному законі будь-якої країни. Це означає, що всі дії суб'єктів митного контролю не мають суперечити митному законодавству, а також міжнародно-правовим нормам. Принцип поваги прав і свобод суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності виражається у повазі посадовими особами митних органів законних інтересів підконтрольних об'єктів [136, с. 31].

Разом з тим, новітня парадигма реалізації митної політики держави у напрямку спрощення митних процедур дала змогу окреслити найважливіший принцип митного контролю – принцип вибіркової. Його сутність полягає у тому, що при проведенні митного контролю фіскальні органи використовують ті форми митного контролю, які вважають достатніми для забезпечення дотримання норм митного законодавства, а підґрунтям його реалізації є система управління ризиками.

Принцип вибіркової означає, що немає необхідності проводити контроль у повному обсязі, тобто перевірку всіх товарів і транспортних засобів. Цей принцип має «демократичне та альтернативне підґрунтя», а застосування тих чи інших способів проведення митного контролю, «ступінь жорсткості» заходів, що використовують, визначаються необхідністю забезпечення дотримання митного законодавства й обставинами кожного конкретного випадку його застосування [136, с. 32]. Аналіз змісту цієї норми підтверджує, що законодавець прагне дотримуватись міжнародних стандартів і насамперед положень Кіотської конвенції, які використовують митні адміністрації зарубіжних країн. Так, у разі, коли за результатами застосування автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР) не визначено необхідності проведення митного огляду товарів, митне оформлення та випуск можуть бути здійснені без їхнього пред'явлення митниці або з пред'явленням, але без проведення їхнього митного огляду. Принцип вибіркової є також вихідним положенням для формування підходів у здійсненні митного контролю як сервісної функції, що має

профілактичний характер щодо економічних суб'єктів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Підвищення ролі митного контролю у забезпеченні виконання фіскальних завдань і наповненні державного бюджету пов'язано з пріоритетними завданнями, покладеними на фіскальні органи (з позиції забезпечення ефективності адміністрування митних платежів), а також з основними функціями, виконання яких забезпечують такі органи. З цієї точки зору, окремі автори [3, с. 22; 8, с. 11; 187; 235, с. 102] визначають таке поняття, як «державний фінансовий контроль», що здійснюють митні органи при виконанні функцій адміністраторів доходів бюджету, одночасно наділяючи його сучасними формами організації та забезпечення.

Митний контроль як невід'ємну складову державного фінансового контролю обґрунтовує І. Іванча, базуючись як на існуючих організаційних резервах, так і на нових, сучасних формах організації та забезпечення контрольної діяльності: система управління ризиками; електронне декларування; єдина автоматизована система збору, зберігання та обробки інформації про зовнішньоекономічні операції [67, с. 144]. З таким твердженням складно не погодитись, оскільки на сучасному етапі розвитку контролюючих органів вагоме значення приділяється фінансовому пріоритету митного контролю як важливого інструменту забезпечення митних доходів, що визначає відносну самостійність фінансового контролю за надходженням митних платежів із властивими лише йому особливостями.

Теорія фінансів розглядає фінансовий контроль як об'єктивний вияв іманентної фінансам контрольної функції та багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду, наділених контрольними функціями органів центральної виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів з метою встановлення законності та доцільності фінансових і господарських операцій, а також виявлення резервів доходів державного бюджету [237, с. 87]. У фінансовій науці інститут державного фінансового контролю вивчений достатньо і розглядається як важливий самостійний фінансовий інститут [183, с. 27]. Однак

складовою фінансового контролю є контроль податковий, який у першій редакції ПККУ був визначений невід'ємною складовою митного контролю щодо підтвердження достовірності, повноти та своєчасності справляння податків і зборів при переміщенні товарів через митний кордон України.

Враховуючи зазначене вище, окремі науковці, зокрема Ю. Оніщик, пропонують визначати у системі державного фінансового контролю такий контроль, як митний [122, с. 113]. Аналогічної точки зору дотримується І. Іванча, виокремлюючи заходи митного контролю, спрямовані на виявлення і попередження фіскальних злочинів [67, с. 143], наділяючи його функцією фінансів і визначаючи таким у митній системі держави. Не можна не погодитись з твердженням авторів щодо класифікації митного контролю як важливої складової державного фінансового контролю. Проте митний контроль як окремий елемент системи державного контролю за зовнішньоекономічними операціями наділений функціональними властивостями, характерними для фінансового контролю, а система управління ризиками і принцип вибірковості дають змогу виявляти та попереджувати порушення норм митного, податкового і валютного законодавства. В умовах кризових явищ у сфері державних фінансів при здійсненні митного контролю на перший план висуваються методи фінансового контролю з метою виявлення додаткових резервів мобілізації грошових ресурсів до бюджету держави.

З теоретичної точки зору, митний контроль є різновидом державного фінансового контролю. Саме тому контроль як функція фінансів дає змогу розмежовувати поняття «контроль у сфері державної митної справи» і «митний контроль», оскільки перше є ширшим за обсягом і охоплює, крім другого, також внутрішній контроль. Відповідно останній залежно від суб'єкта проведення розподіляють на загальний і спеціалізований, який здійснюють фіскальні органи, основною функцією котрих є перевірка дотримання митного і податкового законодавства.

Враховуючи різні точки зору окремих учених, а також законодавчу інтерпретацію терміна «митний контроль», можна стверджувати, що цій

економічній категорії властивий дуалізм. З одного боку, митний контроль – це складова механізму забезпечення законного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, а з іншого – комплексний процес, що ґрунтується на ризикоорієнтованому і вибірковому підході до реалізації заходів, спрямованих на досягнення стабільних надходжень суспільних фінансових ресурсів у вигляді митних платежів до державного бюджету.

Отже, з'ясування значення і ролі митного контролю у митній системі дає можливість стверджувати, що митний контроль – це вид державного контролю та важлива функціональна складова митної системи, що реалізуються на етапі переміщення товарів через митний кордон, проведення відповідних митних формальностей щодо об'єктів контролю та їхньої реалізації на митній території держави, якому властиві функції фінансового контролю у процесі адміністрування митних платежів. Одночасно митний контроль визначає обсяг спеціальних дій фіскальних органів, спрямованих на дотримання юридичними та фізичними особами вимог податкового і митного законодавства України, міжнародних угод і правил, які регулюють порядок ввезення, вивезення чи транзиту вантажів, транспортних засобів комерційного призначення і валютних цінностей. Таке формулювання відображає багатоаспектність цього напряму контрольної діяльності органів центральної виконавчої влади у сфері ЗЕД та зумовлює необхідність дослідження ефективності застосування окремих форм митного контролю.

1.2. Суть і місце митного пост-аудиту у системі митного контролю

Сучасна міжнародна торгівля перед світовим бізнес-середовищем висуває вимоги щодо скорочення проміжку часу та безперешкодного переміщення товарів через кордони країн, що є важливим в умовах отримання національних економічних вигод. Кожна держава намагається врегулювати зовнішньоторговельну діяльність через створення сприятливих економічних

умов для здійснення зовнішньоторговельних операцій, які підвищуватимуть ефективність національної економіки, реалізацію конкретних завдань соціально-економічного розвитку. Важливим у цьому напрямку є створення такої системи контролю, яка відповідає світовим вимогам і стандартам.

Політична ситуація, яка склалась в Україні, не сприяє проведенню кардинальних реформ у митній сфері, проте вона не зміниться без процесу реформування, без подолання опору тих, хто не бажає або гальмує її проведення. Разом з тим, спостерігається суттєвий вплив інших країн на систему митного контролю через запозичення прогресивних ідей, форм, методів і процедур. При цьому вибір має здійснюватись на основі наукового підходу – порівняння прогресивних моделей митного контролю і визначення тієї з них, яка більшою мірою може задовольнити запити користувачів. До уваги слід брати не лише інтереси фіскальних органів, які представляють державу, а й всі чинники, що стимулюють розвиток національної митної системи.

Прийняття нового Митного кодексу України ознаменувало появу кардинально зміненої системи митного контролю, яка ґрунтується на трьох основних етапах здійснення перевірочних заходів (рис. 1.5).

Такі етапи вписуються у загальну концепцію контролю як функції фінансів. На попередньому етапі суб'єкти ЗЕД здійснюють попереднє інформування митних органів про намір здійснити зовнішньоекономічну операцію. Поточний етап митного контролю представляє оновлену складову системи і характеризується збором та накопиченням інформації, аналізом і виявленням потенційних порушень вимог податкового та митного законодавства. На цьому етапі за результатами СУР формується рішення про застосування форм документального і фактичного контролю.

Встановлення обмеженої кількості документів при ввезенні товарів на митну територію країни не дає змоги отримати повної та об'єктивної інформації щодо комерційної трансакції з метою правильного визначення митної вартості, класифікації товару, а також преференційного походження товарів. Це не дає можливості приймати швидкі та обґрунтовані рішення щодо сплати

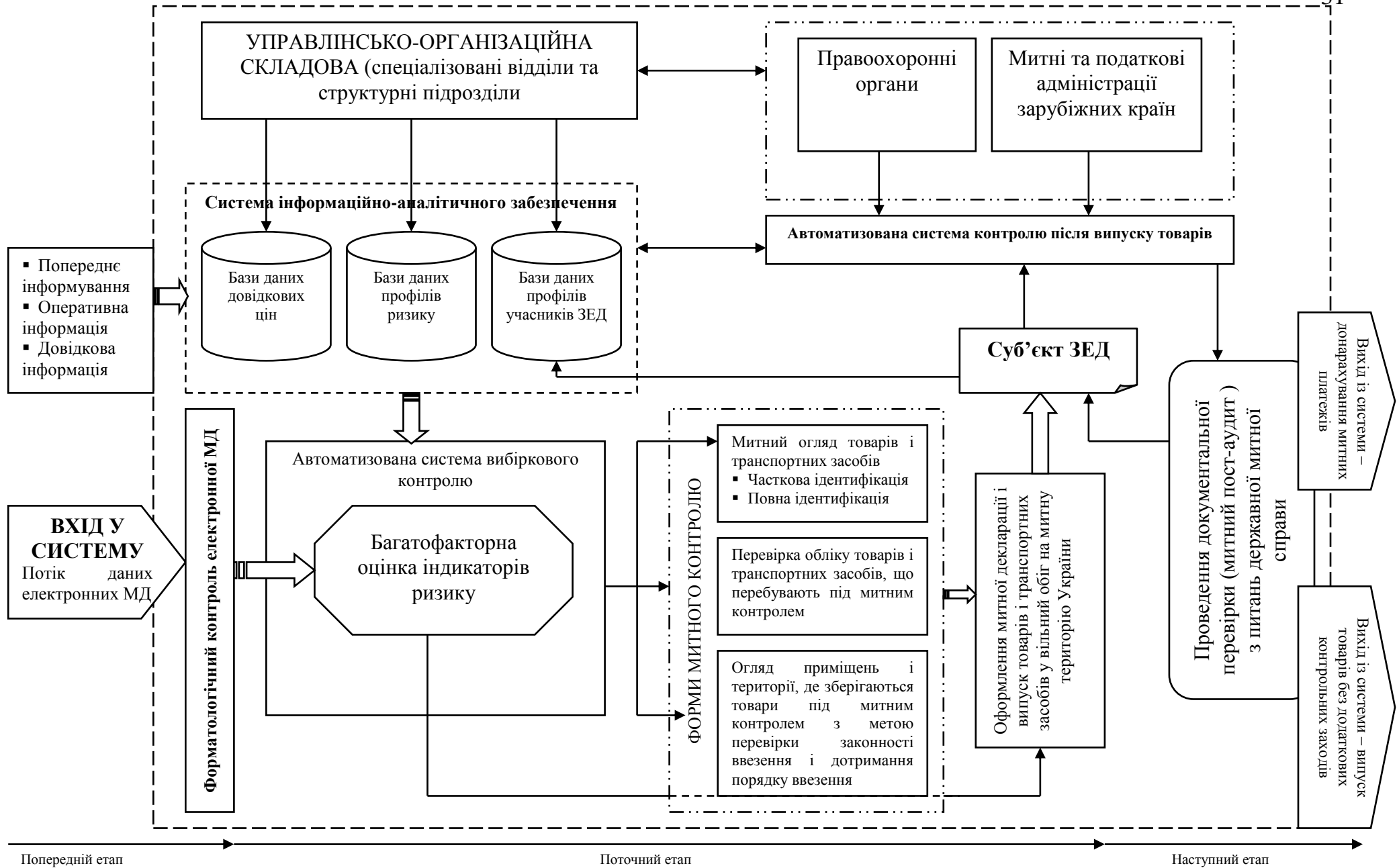


Рис. 1.5. Система митного контролю в Україні*

*Примітка. Розробка автора.

митних платежів в умовах обмежених часових параметрів. З огляду на це в багатьох країнах митні органи посилюють контроль після випуску товарів, дотримуючись принципу вибіркової митного контролю.

Отже, третій етап передбачає проведення контрольних заходів на основі методів аудиту. Як зазначає П. Пашко, введення митного пост-аудиту дає змогу реалізувати концепцію добровільного дотримання суб'єктами митного оформлення товарів законодавчо-нормативної бази [129, с. 11]. Це означає, що фіскальні органи очікують від суб'єктів ЗЕД сумлінності щодо дотримання вимог законодавства з питань справляння митних платежів без будь-якого примусу з боку держави, а реалізація митного контролю може перейти в іншу площину – обслуговування суб'єктів ЗЕД і надання їм послуг на етапі випуску товарів у вільний обіг на митну територію України.

Митний контроль як «митну послугу» розглядають А. Єршов і О. Калініна. Цю економічну категорію вони визначають як відносини, в результаті яких суб'єктові ЗЕД надаються послуги економічного характеру. Відповідно митною послугою науковці вважають діяльність митних органів, яка втілюється у «митний продукт», роботу або підконтрольний об'єкт і опосередкована через процес підготовки товару, що підлягає контролю, для переміщення через митний кордон [56, с. 68]. У цьому контексті автори розуміють новітню філософію митного контролю як контроль у вигляді сервісу, що реалізується за допомогою спеціальних інструментів з метою підвищення корисності сфери ЗЕД для держави. Такий підхід дає змогу визначати митний контроль на етапі випуску товарів на митну територію України і після випуску у вільний обіг як контроль у вигляді сервісу за допомогою сучасних контрольних і аналітичних процедур. Для забезпечення виконання функцій, покладених на фіскальні органи, вони у процесі своєї діяльності використовують форми і методи митного контролю (рис. 1.6), які є різними за характером та механізмами реалізації.

Форми митного контролю виникли на базі окремих контрольних заходів, в межах яких здійснюються операції, або комплексу контрольних заходів, що відображаються у формах їхньої реалізації.

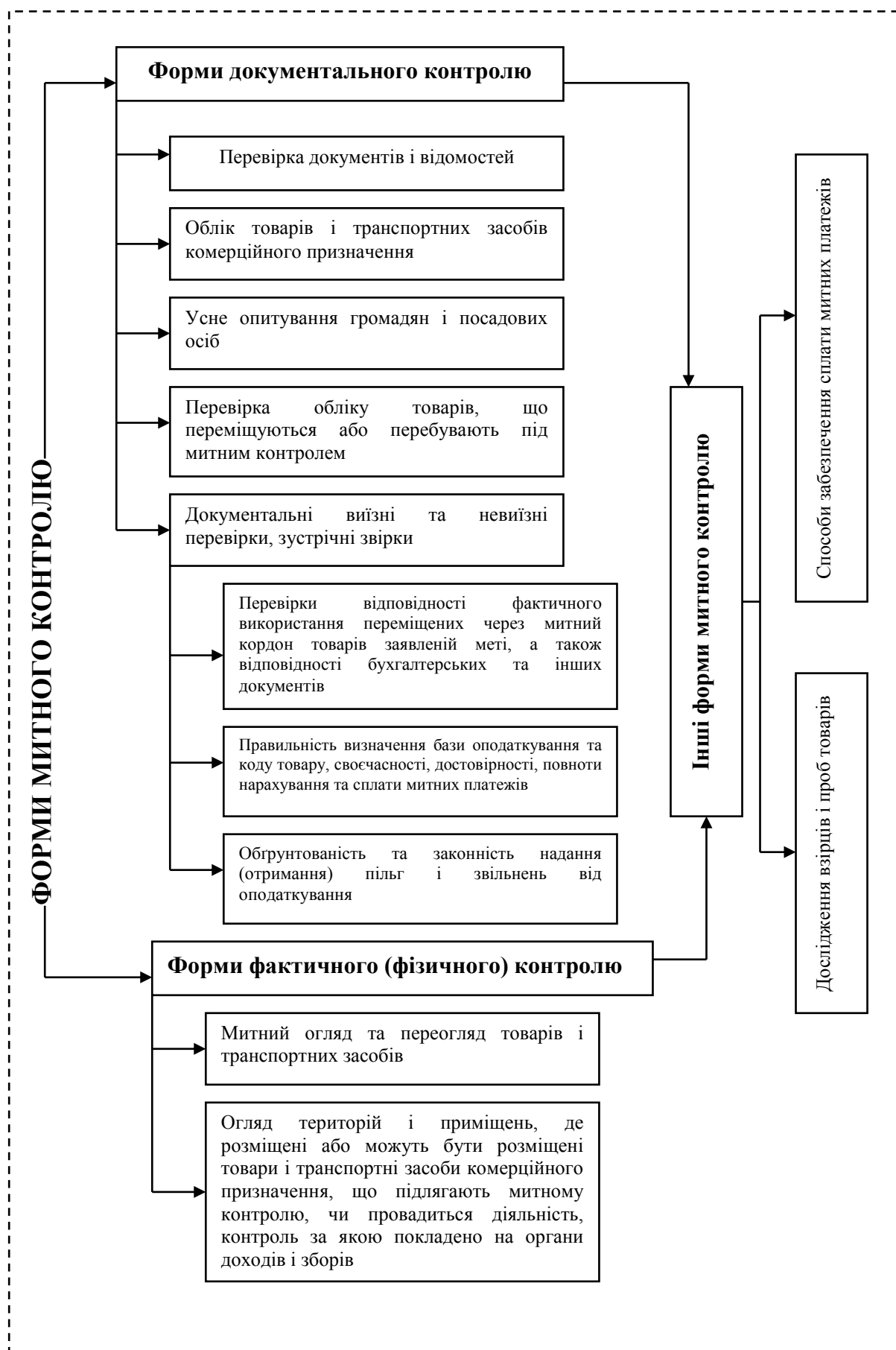


Рис. 1.6. Форми митного контролю*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі МКУ.

У спеціалізованій економічній літературі форму контролю розуміють як засіб вираження змісту об'єкта контролю. Формами контролю є певні сторони виявлення змісту контролю від часу здійснення контрольних дій [5, с. 34; 35, с. 11; 84, с. 44].

Форми митного контролю є різними за характером та механізмами реалізації. Найвні механізми реалізації митного контролю визначають місце, час і порядок здійснення митних процедур при проведенні митного контролю та митного оформлення товарів [107, с. 313–314]. Такі процедури виконуються митницями ДФС і реалізуються за двома основними видами: документальний контроль і фактичний (фізичний) контроль.

Сутність кожного виду митного контролю впливає із загальної сутності контролю як функції фінансів. Так, документальний контроль передбачає встановлення сутності та достовірності операції за даними первинних документів [121, с. 49], а також іншої зовнішньоекономічної документації. На відміну від документального, фактичний (фізичний) контроль полягає у встановленні дійсного реального стану об'єкта шляхом зважування, вимірювання, лабораторного аналізу [51, с. 27; 121, с. 49; 210, с. 910]. До об'єктів фактичного (фізичного) контролю належать: товари, предмети і транспортні засоби, які знаходяться або можуть перебувати на складах зберігання під митним контролем.

Перевірка документів і відомостей – це основна форма митного контролю, що здійснюється візуально із застосуванням інформаційних технологій, а також в інші способи. Крім візуальної перевірки, використовують форматологічний контроль, тобто автоматизовану перевірку митних декларацій на правильність їхнього заповнення, а також статистичний та валютний контроль, контроль правильності застосування заходів нетарифного регулювання. Такий контроль передбачає зіставлення і порівняння даних митних декларацій із даними, наведеними в документах, що подані до митного оформлення. Контроль із застосуванням системи управління ризиками проводиться на цьому етапі.

Концепція митного контролю має базуватись на системі заходів оцінювання ризиків, що дає змогу створити ефективну систему точкового контролю етапів митного оформлення, де прогнозується найбільший ризик здійснення правопорушень, що загрожують економічній безпеці країни. Такий підхід до застосування контрольно-перевірочних заходів дає можливість максимально спростити процедуру і скоротити проміжок часу при здійсненні митних формальностей учасникам ЗЕД [232, с. 142].

Документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, проводяться фіскальними органами з урахуванням термінів давності. У такий спосіб митний контроль реалізується шляхом проведення документальних виїзних (планових або позапланових) і документальних невиїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи.

Дані про типи документальних перевірок, які проводяться фіскальними органами з питань дотримання митного законодавства, термін проведення і підстави подано у дод. В.

Застосування форм митного контролю можливе лише за результатами системи управління ризиковими ситуаціями. Однак попри існуючий інформаційний базис щодо вчинення порушень митного законодавства на етапі випуску товарів у вільний обіг можливі прорахунки. З огляду на це здійснення контролю після випуску товарів на митну територію України у вільний обіг є перспективним напрямком забезпечення дієвості митного контролю, дотримання вимог митного законодавства та пріоритетним у справі вдосконалення митного адміністрування [125, с. 11]. Така форма контролю має назву «митний пост-аудит», тобто це перевірка правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, системи управління бізнесом після завершення митного оформлення.

У дослідженнях вітчизняних і зарубіжних науковців немає єдиного підходу щодо визначення терміна «митний пост-аудит». Найбільш уживаним є термін

«фінансовий контроль на засадах митного пост-аудиту», «пост-аудит контроль», «постмитний контроль». Незважаючи на таке категоріальне різноманіття, сутність усіх категорій зводиться до контролю, що здійснюється на засадах подальшої поглибленої перевірки після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни. Такий напрям здійснення контрольних заходів щодо товарів, які переміщують, є найбільш ефективним засобом перевірки сумлінності суб'єкта ЗЕД щодо дотримання вимог законодавства з питань повноти та достовірності декларування і своєчасності сплати митних платежів.

Наявні термінологічні розбіжності у трактуванні митного пост-аудиту зумовлені існуванням різних підходів до визначення терміна «митний аудит». Так, учені [199, с. 314] виділяють як окрему категорію «митний аудит» із подальшим його розподілом на такі складові: митний постаудит і аудит системи учасників зовнішньої торгівлі. Митний постаудит проводиться шляхом перевірки діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та передбачає розробку аудиторських програм – визначення категорії аудиту (аудит імпортера, експортера, митної вартості, митного брокера та ін.) і методики поетапного проведення фактичного аудиту.

С. Шотак і А. Швець визначають митний аудит як незалежну перевірку, яку здійснюють митні аудитори – недержавні органи та розглядають її як додаткову систему контролю і напрямок підприємницької діяльності. При цьому митний аудит не має підміняти державний контроль [234, с. 301; 236]. Згідно з точкою зору А. Берзана і Л. Попової, митний аудит – це діяльність митних органів, яка проводиться після випуску товарів у вільний обіг, тобто вид державного контролю [19, с. 46; 148, с. 328].

Як одну з форм митної діяльності визначають П. Пашко і Д. Пашко аудиторський контроль у державній митній справі, що спрямована на реалізацію митної політики держави й забезпечує її митні інтереси [125, с. 5]. На основі вищеподаного визначення поняття «аудит» також трактують як підприємницьку діяльність, яка охоплює організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських висновків та надання інших аудиторських

послуг [163] і не передбачає проведення державного контролю. Хоча з методичної точки зору можна порівняти митний аудит із проведенням митного контролю після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни. Саме тому немає необхідності вводити в науковий обіг термін «митний аудит» і прирівнювати його до митного контролю. Однак використовувати методи аудиту необхідно лише тоді, коли здійснюється контроль після випуску товарів. Такі методи мають ґрунтуватись на вивченні даних бухгалтерського обліку суб'єкта ЗЕД, системи звітності та зовнішньоторговельних документів.

Слід зазначити, що визначення поняття «митний аудит» відсутнє у вітчизняному законодавстві, а в МКУ термін «аудит» міститься у ст. 13 і 315, якими визначено вимоги щодо проведення обов'язкових незалежних аудиторських перевірок як умов надання дозволу на діяльність уповноважених економічних операторів. Хоча в цьому законодавчому документі подано визначення, що документальна перевірка – це «...сукупність заходів, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та достовірності зазначених у них даних, ... а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [112]».

Для закріплення можливості проведення документальної перевірки МКУ розширено можливості здійснення митного контролю, оскільки тепер він не обмежується перевіркою товарів і транспортних засобів при їхньому митному оформленні. В межах проведення документальної перевірки не здійснюється контроль за правильністю ведення фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, а загалом перевіряється дотримання норм митного та податкового законодавства при переміщенні товарів через митний кордон України. Коло питань, які підлягають з'ясуванню, є предметом документальної перевірки та стосуються уточнення відомостей, зазначених у митних деклараціях й інших документах, на підставі яких їх було сформовано. Основним методом документальної перевірки є метод зіставлення відомостей, отриманих при митному оформленні, з даними бухгалтерського обліку шляхом здійснення

формально-правової перевірки, проведення аналітичних процедур і арифметичної перевірки розрахунків.

Основні цілі реалізації митного пост-аудиту на основі проведення документальних перевірок можна сформулювати відповідно до змісту митного контролю та визначення поняття «документальна перевірка», поданого у МКУ (рис. 1.7).

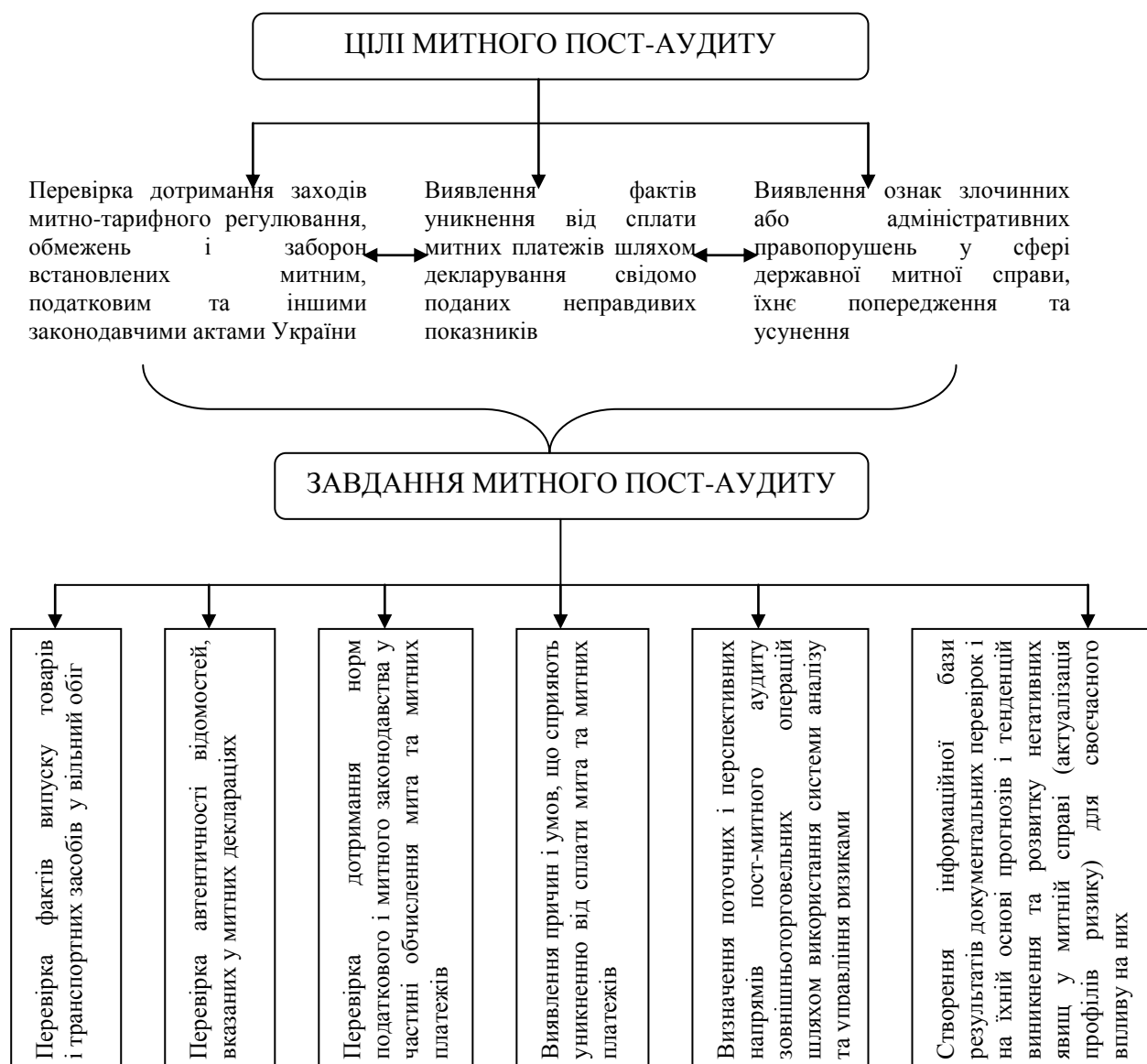


Рис. 1.7. Цілі і завдання митного пост-аудиту як форми митного контролю*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [36, 252; 112; 156].

Аналогом митного пост-аудиту за змістом і завданнями вважаємо форму податкового контролю – документальну перевірку, визначену ПКУ, яка складається з комплексу заходів, спрямованих на виявлення порушень термінів сплати, а також достовірності, повноти нарахування та сплати всіх передбачених кодексом податків і зборів, проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, що пов'язані з нарахуванням цих податків і зборів [137]. Зміст цієї форми податкового контролю розповсюджується на митні платежі, оскільки їх розраховують за даними, наведеними у первинних бухгалтерських документах, з урахуванням особливостей митного регулювання зовнішньої торгівлі та відображають у митній декларації, що прирівняна до податкових декларацій для цілей нарахування та сплати податкових зобов'язань, що прямо впливає з норм Податкового кодексу України.

Отже, митний пост-аудит реалізується через систему заходів і форм, визначених Податковим і Митним кодексами України, та представлений у формі документальної перевірки, головною метою якої є виявлення, усунення та попередження можливого порушення законодавства з питань справляння податків і зборів при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон. Пріоритетом у реалізації митного пост-аудиту є отримання, обробка та систематизація інформації про діяльність суб'єктів ЗЕД і операцій, які здійснюють з метою усунення недоліків у плануванні, організації та проведенні митного контролю, що заснований на методах аудиту.

Відповідно до переглянутих положень Кіотської конвенції, митний пост-аудит – це лише контроль, що ґрунтується на методах аудиту і є комплексом заходів, що здійснюються митними органами для забезпечення достовірності та автентичності декларацій шляхом проведення перевірки первинних бухгалтерських документів і звітності, бізнес-систем і комерційної інформації [244, с. 4].

Загалом термін «контроль» слід розуміти як цілісну систему спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилення від заданих параметрів [9, с. 8; 212, с. 7], а аудит орієнтований на вимірювання достовірності бухгалтерської інформації за дискретною шкалою: достовірна, достовірна із застереженням, недостовірна [9, с. 10]. На принципову відмінність між документальною перевіркою і аудитом вказують О. Десятнюк і Р. Кулик, зазначаючи, що вона полягає насамперед у цілях перевірки, яка спрямована переважно на оцінювання минулої діяльності підприємства [46, с. 150]. Аналіз сутнісного розуміння понять «контроль», «аудит» і «документальна перевірка» дає змогу означити митний пост-аудит як конкретну форму митного контролю, спрямованого на виявлення порушень митного і податкового законодавства шляхом вимірювання достовірності бухгалтерської та комерційної інформації з метою встановлення відхилень від заданих параметрів (показників, зазначених у митних деклараціях).

Загалом митний пост-аудит можна визначити як важливу форму митного контролю, що реалізується фіскальними органами на етапі після випуску товарів у вільний обіг шляхом спостереження, перевірки та вимірювання достовірності заявленої інформації про переміщувані товари і транспортні засоби через митний кордон держави з метою виявлення відхилень між даними бухгалтерського обліку, бізнес-систем і комерційної інформації щодо задекларованих параметрів. Таке розуміння митного пост-аудиту збігається з визначенням Всесвітньої митної організації як процесу, що дає змогу контролюючим органам здійснювати перевірку митних декларацій на підставі бухгалтерської інформації фізичних і юридичних осіб, які прямо або опосередковано задіяні у міжнародній торгівлі [246, с. 2]. Використання інформації, зафіксованої у бухгалтерському обліку суб'єкта ЗЕД, дає можливість комплексно та цілісно оцінити відомості з метою контролю правильності нарахування митних платежів.

Загалом митний пост-аудит передбачає поетапність здійснення контрольних-перевірочних заходів (рис. 1.8). Він починається з розробки відповідної програми, визначення цільових показників і вибору об'єкта для

проведення перевірки із використанням системи управління ризиками. Здійснення митного пост-аудиту як форми митного контролю має ґрунтуватись на конкретному механізмі його реалізації, який передбачає регламентацію у нормативних актах контролюючих органів із вказівками щодо чіткої методики проведення митного контролю на основі методів аудиту.



Рис. 1.8. Процес контролю після митної очистки товару і випуску у вільний обіг*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [238, с. 15; 245, с. 5].

Предметом митного пост-аудиту є дані про діяльність компаній, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, відображені у системі обліку,

первинних документах. Сформульоване визначення об'єкта та предмета постмитного аудиту дає змогу окреслити функції, які він виконує, та описати їхній зміст (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Функції митного пост-аудиту та їхній зміст [25, с. 52]

У широкому розумінні поняття «функція» визначається як напрям або аспект діяльності відповідного інституту чи утворення [53, с. 77]. Серед функцій митного пост-аудиту виокремлюють специфічні (регулівна, економічна, інформативна, контрольна) та спільні для всіх форм митного контролю (захисна та фіскальна). Змістовне наповнення функцій визначає державна політика у сфері митної справи.

Фіскальна складова державної політики у сфері митної справи має забезпечити наповнення державного бюджету за рахунок справляння митних платежів під час переміщення товарів через митний кордон [91, с. 59]. Така

функція реалізується через порядок справляння митних платежів, оцінювання митної вартості, управління ризиками і проведення документальних перевірок.

Не менш важливою функцією митного пост-аудиту є інформаційно-статистична. На думку П. Пашка, ця функція – це важлива складова координації напрямів розвитку контролюючих органів. Це відносно нова функція, що пов'язана з розвитком інформаційних технологій та появою Інтернету, які дають змогу реалізувати онлайн-спілкування митниці та суб'єктів ЗЕД [127, с. 9]. Проте така функція полягає не тільки в обміні інформацією, а й у накопиченні інформаційного масиву даних про товари, що переміщуються через митний кордон України, і в їхньому використанні для актуалізації баз даних контролюючих органів для подальшого забезпечення ефективного управління ризиками при здійсненні митного контролю.

У науковій літературі, де висвітлюються питання митного пост-аудиту, виокремлена також превенційна функція [18, с. 17]. Ця функція має забезпечувати профілактику з метою усунення можливостей уникнення суб'єктами ЗЕД сплати у повному обсязі митних платежів. Мета профілактики – виявлення причин і умов вчинення правопорушень та їхнє подальше усунення для недопущення нових протиправних дій. Профілактика є найбільш перспективним видом контрольної діяльності, основне призначення якої – попередити можливі порушення, визначити заходи щодо усунення умов, що спричиняють вчинення правопорушень, а у разі виявлення неправомірної поведінки привести в дію відповідні засоби і заходи з їхнього усунення [200, с. 15]. Цілі превенції досягаються: 1) при проведенні контролюючими органами конкретних профілактичних заходів; 2) при реалізації правових актів, прийнятих за результатами контролю, в яких сформульовані рекомендації щодо усунення умов, що спричиняють правопорушення [239, с. 144].

Огляд основних функцій митного контролю та окремих його форм дав змогу виокремити ті, які найбільш властиві митному пост-аудиту. До таких функцій належать:

1) контрольна і фіскальна функції, які є спільними для всіх форм митного контролю;

2) інформаційно-статистична функція, дія якої спрямована на збір, накопичення та обробку інформації відносно об'єктів, а в окремих випадках і суб'єктів контролю;

3) превенційна функція, яка полягає у виявленні причин і умов вчинення правопорушень у митній сфері та усуненні можливих ризиків недотримання суб'єктами ЗЕД вимог законодавства з питань державної митної справи.

Наукове узагальнення сутнісних і організаційних засад реалізації митного пост-аудиту, визначення його специфічних ознак та функцій дали змогу обґрунтувати концептуальні підходи до окреслення змісту цього явища. З теоретичної точки зору, слід розширити визначення сутнісної характеристики митного пост-аудиту як законодавчо регламентованого комплексу заходів організаційно-профілактичного характеру, котрі здійснюють органи центральної виконавчої влади, які шляхом використання специфічних форм, заходів і принципів забезпечують дотримання законодавства з питань державної митної справи суб'єктами митних відносин, а також формування їхньої економічної поведінки, що ґрунтується на культурі та свідомості сплати податків.

Так, теоретичним підґрунтям побудови сутнісної характеристики митного пост-аудиту є виокремлення сервісно-профілактичної складової, що зумовлено новим клієнтоорієнтованим напрямком діяльності фіскальних органів, який сприяє своєчасному і комфортному виконанню суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності своїх зобов'язань перед державним бюджетом у повному обсязі. Такий підхід враховує специфічні ознаки і функції митного пост-аудиту та дає можливість комплексно досліджувати це явище з урахуванням сучасних тенденцій у діяльності фіскальних органів.

Знання того, що діяльність може бути перевірена, стимулює дотримання економічним суб'єктом вимог і стандартів. З огляду на це важливо переконати суб'єктів ЗЕД про невідворотність покарання за порушення норм податкового і митного законодавства, щоб уникнути свідомих протиправних вчинків.

Отже, вивчення основних теоретичних і сутнісних характеристик митного пост-аудиту як форми митного контролю дало змогу дійти висновку, що така форма є важливим напрямом діяльності фіскальних органів, перспективність якої не піддається сумніву. З огляду на те, що митний пост-аудит – це комплекс взаємопов'язаних заходів, які здійснюються з метою проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення, перед контролюючими органами виникають проблеми, пов'язані з відсутністю механізму реалізації цієї форми контролю, що зумовлює необхідність подальших досліджень, зокрема у напрямку вивчення світового досвіду як важливого орієнтира побудови ефективної методики проведення митного контролю на основі методів аудиту.

1.3. Імперативи розвитку митного пост-аудиту в умовах формування системи митного контролю

Дилема між завданнями розвитку зовнішньоекономічних зв'язків і забезпечення дотримання митного законодавства наклала обмеження на використання традиційних шляхів здійснення контролю при випуску товарів у вільний обіг, що спонукало до пошуку нових форм організації та методів контрольно-перевірочної діяльності фіскальних органів. Митний контроль після випуску товарів у вільний обіг дає реальну можливість визначити відповідність відомостей, заявлених при митному оформленні, фактичним даним внутрішнього обліку учасників ЗЕД, розкрити недоліки попереднього і поточного митного контролю.

Загалом митний контроль – це різновид контролю, який недостатньо вивчений. Причиною цього є те, що до переходу на ринковий шлях розвитку економіки в Україні існував один вид контролю – державний. Таке поняття контролю було закладено у дореволюційний період, коли використовувався лише термін «державний контроль» [238, с. 86]. Однак ефективна реалізація

митного контролю можлива лише в умовах налагодженої системи державного контролю, який є першоосновою інших форм контролю.

Як зазначає А. Бистряков, будь-яка форма державного контролю є результатом трансформації економічних процесів [21, с. 18]. Поява тієї чи іншої форми контролю зумовлена змінами у векторах розвитку державного регулювання економічних процесів і глибини її втручання у ці процеси. Основні засади державного контролю в Україні закладено Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності». Дія цього законодавчого акта не поширюється на відносини, що виникають під час здійснення заходів митного контролю на кордоні [169]. Це пов'язано з розмежуванням функцій і повноважень, які покладено на органи центральної виконавчої влади, що є підсумком трансформаційних процесів в економіці.

Переорієнтація країни з командно-адміністративної економіки на економіку ринкових відносин зумовила появу у 1991 р. нових для України інститутів контролю за діяльністю економічних суб'єктів. Першим законодавчим актом, в якому було прописано завдання митних органів, став Указ Президента України «Про утворення Державного митного комітету України» від 11 грудня 1991 р. Головним і важливим завданням було визначено «... своєчасне і повне внесення до республіканського бюджету мита, податків та інших сум, що надходять від митних органів і підлягають зарахуванню до цього бюджету [203]». Механізм забезпечення виконання такого завдання було закладено Митним кодексом України від 12 грудня 1991 р. і чітко сформульовано основні форми митного контролю, які відразу було поділено на форми документального і фактичного контролю. Проте чіткого механізму їхнього здійснення розкрито не було, що дало змогу посадовим особам митних органів на власний розсуд вимагати подання зовнішньоторговельних документів, які підтверджували право на володіння товарами і переміщення через митний кордон України (дод. Д). Проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД, які переміщували товари через митний кордон, першою редакцією МКУ передбачено не було.

Трансформація Державного митного комітету України у Державну митну службу України у 1996 р. не вплинула жодним чином на виконання завдань, покладених на такі органи, лише змінився статус і було розширено та конкретизовано завдання.

Передумови формування повноважень з проведення контрольно-перевірочних заходів митними органами було закладено Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23 липня 1998 р., що давало змогу здійснювати документальні перевірки з питань дотримання вимог податкового і валютного законодавства ініціативним шляхом [166]. Їхні повноваження стосувались винятково правильності нарахування мита, акцизного збору і податку на додану вартість при ввезенні товарів на митну територію України.

Кардинальні зміни механізму адміністрування податків в Україні супроводжувались введенням у дію Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р., яким було закріплено статус митних органів як контролюючих і можливість проведення перевірок суб'єктів ЗЕД спільно з податковими органами [170].

Участь у контрольно-перевірочній роботі митних органів масового поширення не набула, оскільки митне оформлення вантажів відносно кожної партії товарів відбувалось за місцем державної реєстрації або місцем проживання фізичної особи – підприємця. Це було пов'язано з тим, що документи подавались такими суб'єктами у момент розміщення товарів у зоні митного контролю або для митного оформлення цих товарів і підлягали перевірці митними органами, у зоні діяльності яких вони обслуговувались. Отже, у дублюванні перевірочних заходів не було потреби. Проведення документальної перевірки могло бути ініційовано щодо економічних суб'єктів на підставі отриманої інформації від митних адміністрацій зарубіжних країн або щодо тих, які здійснювали митне оформлення на підставі листів відкріплення у зоні діяльності інших митних органів.

Важливі зміни у проведенні документальних перевірок відбулись у 2004 р., коли набув чинності МКУ від 11 липня 2002 р. У цьому законодавчому акті визначено «...митний контроль як сукупність заходів, що здійснюються митними органами ... шляхом проведення мінімуму митних процедур, необхідних для забезпечення додержання законодавства з питань митної справи [111]». Можливість проведення перевірок суб'єктів ЗЕД була визначена через запровадження такої форми митного контролю, як перевірка системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон. Запровадження такої форми митного контролю дало змогу митним органам вживати заходів, які передбачали встановлення відповідності документації вимогам митного законодавства. Однак механізм реалізації цієї форми митного контролю був відсутній у законодавчому просторі, що не давало можливості самостійно проводити митним органам планових і позапланових перевірок після митного оформлення товарів.

З прийняттям КМУ Постанови № 1730 «Про затвердження порядку проведення митними органами на підприємствах перевірок систем звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України» від 23 грудня 2004 р. започатковано реалізацію і апробацію заходів митного пост-аудиту. Визначені нормативним документом заходи у плановому порядку могли реалізовуватись кожен квартал на основі результатів аналізу імпортно-експортних операцій у межах скоординованих дій контролюючих органів [160], а саме проведення спільних перевірок з податковими органами одночасно або у різні терміни.

Такі кардинальні зміни митного законодавства не могли не позначитись на функціональній структурі ДМС України. Так, у 2003 р. було прийнято регламенти про ліквідацію Оперативної митниці [168] та створення на її базі Центрального бюро аналізу ризиків і аудиту, основне завдання якого – реалізація контролю, заснованого на методах аудиту, із використанням сучасних інформаційних технологій та проведення контрольно-організаційних заходів на митній території України [147]. Цей структурний підрозділ у 2005 р.

реорганізовано у Департамент аналізу ризиків та аудиту, основними повноваженнями якого була організація контрольних заходів і координація діяльності митних органів у цьому напрямку.

Слід зазначити, що така реорганізація окремих елементів функціональної системи митних органів була не випадковою, оскільки 25 червня 2005 р. Україна ратифікувала Рамкові стандарти безпеки та спрощення міжнародної торгівлі ВМО, важливими елементами якої стали система управління ризиками і проведення митного пост-аудиту. Це відіграло головну роль у процесі імплементації базових принципів формування державної митної справи і реалізації митного контролю, спрямованих на скорочення проміжку часу для митного оформлення товарів шляхом спрощення митних процедур.

Такі законодавчі ініціативи стали поштовхом до розробки і прийняття ДМС України важливого порядку, яким було регламентовано оформлення результатів документальних перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України [157]. Цим порядком було підтверджено право митних органів самостійно проводити і документувати результати контрольних заходів.

На відміну від України, митний пост-аудит закордоном був започаткований як одна з ефективних форм митного контролю лише після підписання Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (1973 р.). Враховуючи той факт, що у 2006 р. Україна приєдналась до Протоколу про внесення змін до Кіотської конвенції (1973 р.), національне митне законодавство не було гармонізовано відповідно до положень міжнародного акта. Однак діяльність ДМС України продовжувалась у напрямку усунення таких недоліків, про що свідчить неодноразове перейменування Департаменту аналізу ризиків і аудиту протягом 2007–2008 рр. У результаті таких ініціатив у 2009 р. було визначено Департамент аналітичної роботи, управління ризиками та аудиту як функціональний підрозділ, головне завдання якого – організація та проведення на підприємствах перевірок системи звітності й обліку товарів і здійснення камеральних перевірок.

Чергові зміни у проведенні документальних перевірок відбулись із прийняттям ПКУ, в результаті чого було скоординовано планові контрольні-перевірочні заходи органів виконавчої влади, уповноважених здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів [155].

Упродовж функціонування митної системи незалежної України, сформованої на основі принципів, закладених адміністративною системою управління економікою, було адаптовано та апробовано практично всі форми митного контролю, визначені МКУ, а також методи їхнього застосування. Однак намагання інтегруватись у світовий економічний простір змінили орієнтири формування системи контролю за зовнішньоторговельними операціями. Вихід України на траєкторію сталого розвитку передбачав проведення рішучих дій і всеосяжних реформ, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності національної економіки. В останній період такі наміри були закладені у Програмі економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», якою було втілено реформи зі спрощення митних процедур, пришвидшення процесу митного оформлення та імплементації положень Кіотської конвенції у митне законодавство України [165]. Саме такі кроки започаткували реалізацію новітньої філософії митного контролю і закріпили можливість проведення заходів митного пост-аудиту.

Однак завершальним етапом підготовки до запровадження митного пост-аудиту у вітчизняну практику було приєднання України до Кіотської конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур, що передбачало подолання закритості у митному регулюванні та подальше приведення митного законодавства у відповідність до світових вимог. Такі кроки зумовили появу оновленого МКУ у 2012 р., який відповідав сучасним глобалізаційним процесам і сприяв посиленню інтеграційних можливостей для України. Цим законодавчим актом не лише модернізовано систему митного контролю, механізми реалізації його форм, а й введено головний принцип – вибірковість митного контролю. Фактично такий принцип започаткував здійснення митного пост-аудиту як

повноцінної форми митного контролю, що передбачає проведення документальних перевірок.

Втілення у життя положень Митного кодексу України 1 червня 2012 р. ознаменувало перегляд існуючих регламентів і зміну структури ДМС України та підпорядкованих їй митних органів. Так, було затверджено формування квартального плану проведення митницями документальних виїзних перевірок підприємств та реалізації їхніх матеріалів [159]. Проте доведення пріоритетних напрямів контрольно-перевірочної роботи було покладено на Департамент митного аудиту, аналізу та управління ризиками [172]. Це дало змогу у 2012 р. створити функціональну систему митного пост-аудиту, важливим елементом якої є система управління ризиками.

Кардинальні зміни механізму адміністрування податків і зборів вплинули на об'єднання функцій митної і податкової служб, що передувало створенню у 2012 р. Міністерства доходів і зборів України. Головною ідеєю об'єднання двох служб було спрощення адміністрування податків та зменшення витрат на їхнє здійснення [128, с. 6]. Однак це не єдиний аргумент, який підтверджував необхідність об'єднання двох контролюючих структур. Так, О. Смірнова зазначає, що створення єдиного відомства дає змогу зменшити витрати бюджету на 10–12% за рахунок зменшення чисельності працівників, створення спільних баз даних і посилення контролю над грошовими потоками [195, с. 13]. Незважаючи на позитивні та негативні відгуки науковців і практиків, модель єдиного контролюючого відомства не є новою, а тому запозичення позитивного досвіду має відбуватись з урахуванням особливостей фіскальної політики України. При цьому доцільно об'єднати не тільки зусилля у формуванні єдиної інформаційної бази даних, а й виробити єдину концепцію проведення контрольно-перевірочних заходів щодо суб'єктів ЗЕД, дії яких можуть бути ризиковими відносно ухилення від сплати податків.

Трансформація механізму контролю і структури контролюючих органів не могла не позначитись на зміщенні функцій здійснення митного пост-аудиту від митниць до територіальних органів Міндоходів України, зокрема головних

управління в областях. З метою координації функціонування системи митного пост-аудиту у структурі міністерства було створено окремий Департамент податкового і митного аудиту. Головні завдання цього структурного підрозділу – планування та координація контрольних-перевірочних заходів, а також надання допомоги структурним підрозділам митного аудиту при проведенні документальних перевірок. На думку В. Єдинак і Т. Єдинак, така структура відображала певну невідповідність між окремими елементами, що зумовило неможливість ефективного функціонування митного пост-аудиту на місцях [58]. На підтвердження зазначеної вище думки авторів можна подати аргумент, що така структура не є функціональною і ефективною, оскільки підрозділи митного аудиту мають належати до структури митниць, повноваження яких спрямовані на проведення контролю за товарами, що переміщуються. Це означає, що до процесу контролю мають бути залучені спеціалісти з відповідними навичками і знаннями у галузі державної митної справи.

У 2014 р. на базі Міністерства доходів і зборів України було утворено ДФС України, яка є центральним органом виконавчої влади та реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового і митного законодавства [145]. У ході трансформації міністерства у нове відомство структура Департаменту податкового і митного аудиту не зазнала змін, що відповідно відобразилося і на територіальних органах (дод. Е). Проте і позитивного результату у плануванні, організації та реалізації заходів митного пост-аудиту не було отримано.

Отже, становлення і розвиток митного пост-аудиту відбувались протягом періоду існування незалежної України, від прийняття МКУ у 1991 р. до введення у дію кодексу, побудованого на основі стандартизації та спрощення митних процедур, неперервного розвитку і вдосконалення технологій митного контролю. Проведений аналіз дає підстави виокремити етапи процесу становлення і розвитку митного пост-аудиту в Україні (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Етапи формування та розвитку митного пост- аудиту*

*Примітка. Розробка автора.

Разом з тим, становлення цієї форми митного контролю ускладнено певними проблемами, найголовнішими з-поміж яких є такі [30, с. 39–40]: 1) домінування фіскальної спрямованості митної діяльності; 2) недосконале нормативно-правове забезпечення; 3) слабка методологічна база контрольно-перевірочної діяльності, що призводить до практичної неможливості дослідження деяких важливих сторін діяльності суб'єкта ЗЕД; 4) недостатня кількість співробітників відділів митного пост-аудиту; 5) слабка взаємодія підрозділів митного органу при реалізації функцій митного пост-аудиту.

Основи управління державною митною справою формуються при визначенні напрямів реалізації митної політики держави і здійснюються через розробку та впровадження відповідних законодавчо-нормативних актів, науково-обґрунтованих концепцій і стратегій розвитку. Отже, в умовах інтеграції

економіки України у світове господарство слід враховувати набутий досвід інших країн і національні особливості для здійснення економічно грамотних кроків з удосконалення та реалізації зовнішньоекономічної політики держави, приймати виважені управлінські рішення на рівнях законодавчої та виконавчої влади [205, с. 64]. Специфіка функціонування фіскальних органів, реалізація ними заходів митного контролю та митного оформлення потребують удосконалення управління державною митною справою на основі детального вивчення та критичного осмислення передового зарубіжного досвіду.

На законодавчому рівні базою митного пост-аудиту в країнах ЄС є загальні нормативні акти, якими визначено стандарти його реалізації. До основних нормативних документів належать такі:

- 1) модернізований Митний кодекс ЄС 2008 р.;
- 2) Керівництво з митного постаудиту ВМО (WCO – Guidelines for Post-clearance Audit, 2012);
- 3) Керівництво з митного аудиту ЄС (EU – Customs Audit Guide, 2007);
- 4) Технічні примітки ВМО до митного постаудиту (UNCTAD Technical Note 5 Post-clearance audit, 2008);
- 5) Митні стандарти ЄС (Customs Blueprints).

Архітектура та взаємозв'язок основних складових (стандартів), які визначають мету і засади, а також дають змогу координувати проведення пост-митного аудиту, зображено на рис. 1.11.

Разом з тим, у кожній країні-учасниці ЄС діють власні законодавчі акти (кодекси, закони, інструкції, керівництва), які в межах норм ЄС дають можливість регулювати і відображати організацію (особливості) здійснення митного аудиту, в тому числі після випуску товарів у вільний обіг на територію відповідної держави.

В ЄС необхідність здійснення митного пост-аудиту у річному вимірі встановлена на рівні 5% учасників ЗЕД [250]. Проте слід наголосити на тому, що митні органи мінімально втручаються у процес контролю за переміщенням товарів і транспортних засобів (рис. 1.12). Найбільший обсяг проведених

контрольних заходів митними органами ЄС припадає на товари, які переміщуються авіаційними судами, – у 16244 випадках, як міжнародні поштові відправлення – у 15046 випадках і автомобільним транспортом – у 5902 випадках.

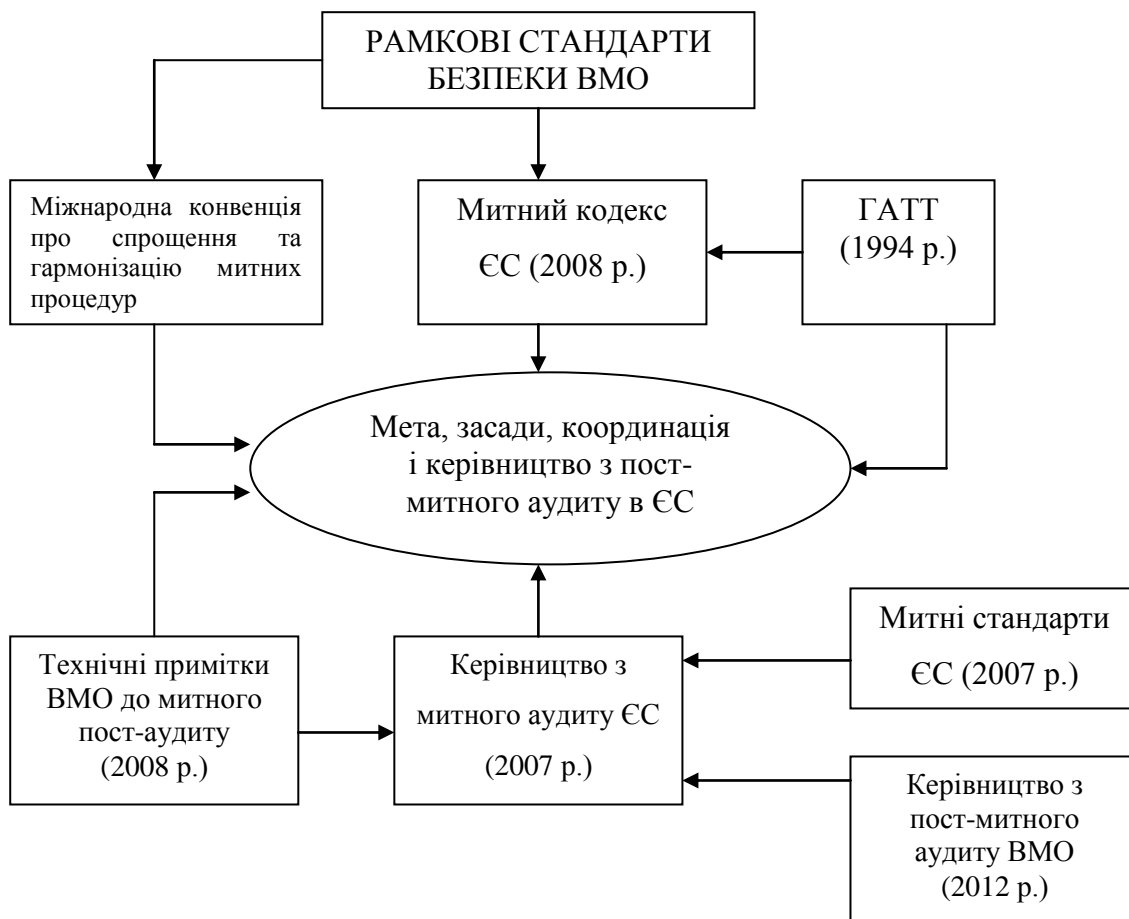


Рис. 1.11. Законодавча архітектура реалізації пост-митного аудиту в ЄС*

*Примітка. Побудовано автором самостійно.

Відповідно до вимог законодавства та практики діяльності країн Європейського Союзу митний пост-аудит спрямований на [161]: 1) контроль за імпортом після випуску товарів у вільний обіг; 2) контроль пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на митних складах, переробка на митній території, тимчасове ввезення та ін.); 3) перевірку організації управління операторів, внутрішніх процедур і систем, які використовують для реєстрації даних щодо експортних чи імпортних товарів; 4) попередній аудит/перевірка економічних

операторів – для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (наприклад, спрощені процедури транзиту чи декларування).



Рис. 1.12. Кількість втручань митних органів ЄС при митному оформленні товарів [131, с. 17]

Основними нормами європейського законодавства, які дають можливість регулювати спрощення митного контролю в ЄС, є такі: 1) існування фінансового забезпечення, яке має покривати незадекларовані або неправильно задекларовані товари, а також гарантії платника податків щодо сплати митних платежів за результатами митного пост-аудиту; 2) надання митним органам права на здійснення перевірок суб'єктів господарювання після випуску задекларованих ними товарів, тобто виокремлення митного пост-аудиту як окремого напрямку діяльності митних органів [98, с. 125]. Зокрема, ст. 27 «Пост-митний контроль» Митного кодексу ЄС передбачено, що з метою підтвердження достовірності даних, зазначених у МД, митні органи можуть перевіряти будь-які документи й інформацію щодо товарів та операцій, в яких товари брали участь, після їхнього випуску [109]. Такі перевірки здійснюються або у приміщеннях держателя товарів чи його представника, або будь-якої іншої особи, яка бере участь в операціях з товарами як бізнес-партнер.

У розвинених країнах пост-аудит забезпечує надходження більше 30% від митних платежів. Реалізація митного пост-аудиту у багатьох країнах світу здійснюється за існуючими у митному законодавстві видами контролю: формальний і документальний. Перший реалізується у вигляді перевірки відповідності виду, номенклатури, вартості та походження товарів зазначеним у документах даним та обґрунтованості використання пільгового режиму митного оподаткування. Такий вид контролю реалізується шляхом проведення ідентифікації товарів і транспортних засобів, представлених до митного оформлення.

Виокремлюють також фундаментальний контроль, який передбачає проведення суцільної перевірки правильності оформлення та наявності первинних документів, на підставі яких оформлено митну декларацію, шляхом зіставлення інформації. Перевагами такої організації митного контролю є такі: 1) пришвидшення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону; 2) збільшення ймовірності виявлення порушень митних правил під час наступного контролю [213, с. 45–46].

У Великобританії митний постконтроль, аналогічно як і в Україні, здійснюється на вибірковій основі. Об'єктом постконтролю є товари, а суб'єктами – окремі учасники ЗЕД, а також митні брокери, діяльність яких характеризується високим ступенем ризику. Працівник митного органу також має право самостійно визначати обсяг перевірки та терміни її проведення.

Досвід Японії підтверджує, що митний контроль на основі методів аудиту може бути реалізовано відносно тих суб'єктів ЗЕД, які сплатили митні платежі на суму 1 млн. єн і більше. Це так звані «контрольовані імпортери». Загальна кількість таких учасників ЗЕД становить близько 40 тисяч компаній. Відділами пост-аудиту накопичується інформація з різних джерел про «контрольованих імпортерів» для оцінювання їхнього ризику і підготовки до майбутніх контрольних-перевірочних заходів. Джерелами інформації для аналізу є такі: дані митних декларацій; дані попередніх перевірок; комерційна інформація з різних звітів; інформація про порушення учасником вимог законодавства з питань

регулювання ЗЕД. Відбір учасників ЗЕД для цілей проведення аудиту здійснюється з використанням системи управління ризиками. Етапи проведення підготовки до контрольно-перевірочних заходів відображено на рис. 1.13.

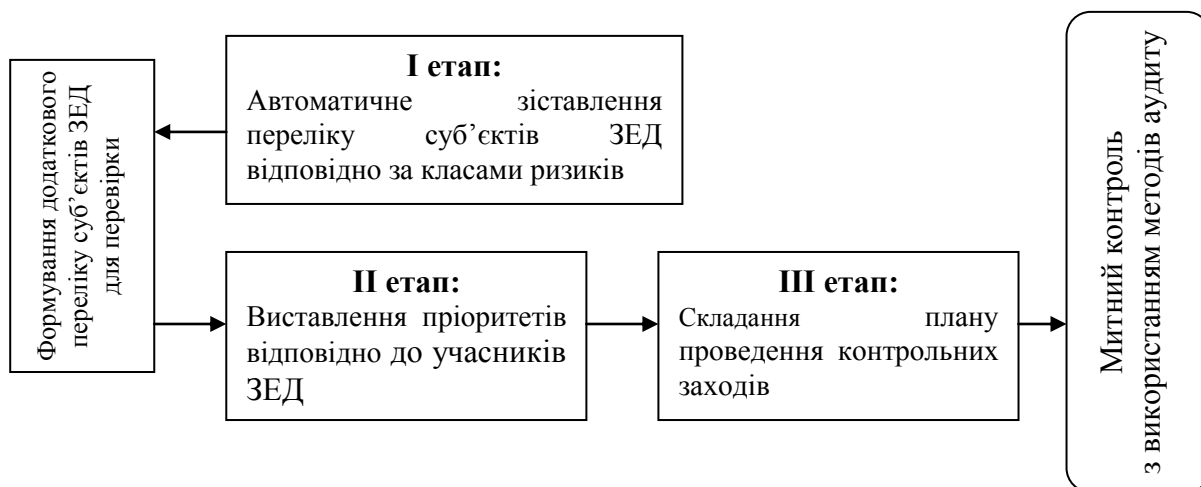


Рис. 1.13. Етапи підготовки до проведення митного пост-аудиту митною службою Японії*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [241; 242].

За результатами формування переліку суб'єктів ЗЕД, які підпадають під контрольно-перевірочні заходи, визначається вид аудиту (генеральний або спрощений), час проведення та розподіл ділянок роботи.

Система митного пост-аудиту в Китаї була створена у 1994 р. і розвивалась за сценарієм запозичення найкращих практик у напрямку попередження, виявлення та усунення порушень у митній сфері. Загалом у цій країні за постійно зростаючого обсягу зовнішньоторговельних операцій побудовано ефективну систему митного пост-аудиту, що дало змогу посилити боротьбу з напівлегальним («сірим») переміщенням товарів через митний кордон.

На сучасному етапі митні органи КНР використовують новий порядок митного пост-аудиту – «чотири в одному». Це означає, що система сформована з таких принципово важливих складових: аналіз ризиків; аудит підприємств; торговельні розслідування; управління діяльністю компанії. Такі складові є важливими для Китайської митниці з позиції її відповідності сучасній митній системі та ідентифікуються як засоби, а метою визначено регулювання

діяльності компаній і відстеження їхньої «поведінки» при здійсненні експортних та імпорتنих операцій. Система заходів, які реалізуються митними органами Китаю, відображена на рис. 1.14.

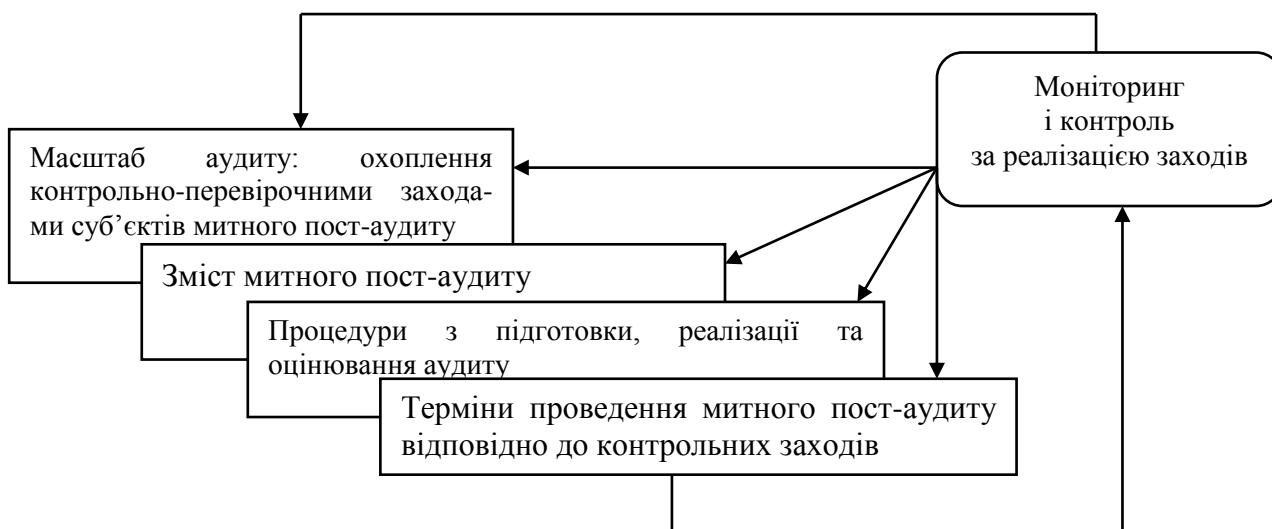


Рис. 1.14. Основні заходи митного пост-аудиту в Китаї*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [178; 213, с. 57-58].

На основі аналізу ризиків аудиторські підрозділи митниці в Китаї застосовують ідеологію «орієнтованого на ризик митного пост-аудиту». Такий підхід дає змогу використовувати дві форми митного пост-аудиту: 1) звичайний аудит, що полягає у проведенні планових перевірок підприємств-суб'єктів ЗЕД; 2) особливий аудит – здійснення перевірки підприємства на основі результатів системи аналізу ризиків [59].

Цікавим з позиції організації та реалізації митного пост-аудиту є досвід Кореї, де перевірка дотримання вимог оподаткування операцій ЗЕД поділяється на «премитний аудит» (pre-clearance audit), який здійснюється до моменту митного оформлення та пропуску товарів, і митний пост-аудит (post-clearance audit), який передбачає перевірку після закінчення всіх процедур на митниці при перетині кордону.

Проте в більшості випадків на практиці використовується саме система митного пост-аудиту. Однак існують випадки, коли в обов'язковому порядку використовується премитний аудит щодо таких товарів, які: 1) підлягають

пільговому оподаткуванню; 2) характеризуються значним варіюванням ціни; 3) імпортується суб'єктами ЗЕД, котрі визнані недобросовісними декларантами. Етап митного пост-аудиту реалізується через застосування: 1) вибіркового аудиту (Case-by-Case Audit); 2) планового аудиту (Planned Audit); 3) самостійного аудиту [57, с. 73]. На практиці найчастіше застосовують плановий і самостійний аудит.

Ефективно побудована система митного пост-аудиту дає змогу контролюючим органам виконувати своє основне завдання щодо захисту економічних інтересів держави та дотримання суб'єктами ЗЕД законодавства з питань державної митної справи. Національна модель митного пост-аудиту побудована з урахуванням прогресивного світового досвіду і спрямована на переосмислення суб'єктами ЗЕД поглядів щодо вчинення порушень, пов'язаних із незаконним переміщенням товарів і можливістю здійснення шахрайства з метою отримання фінансових та конкурентних переваг на внутрішньому ринку країни. Активізація роботи з налагодження обміну розвідувальними даними між митними адміністраціями, з одного боку, додає цілісності контрольним заходам і підсилює дисципліну щодо дотримання податкового та митного законодавства учасниками ЗЕД, а з іншого – дає можливість скоротити проміжок часу та обсяги митних процедур і покращити якість адміністрування митних платежів.

Висновки до розділу 1

1. На основі дослідження сутності митного контролю та його місця у митній системі держави розкрито економічну природу митного контролю, яка полягає у забезпеченні реалізації митної політики країни. Оскільки цій економічній категорії властивий дуалізм, доведено, що митний контроль – це складова механізму забезпечення законного переміщення товарів через митний кордон і комплексний процес реалізації контрольних-перевірочних заходів, спрямованих на забезпечення надходження суспільних фінансів.

2. Вивчивши поетапність проведення митного контролю, виокремлено нову дієву форму контролю, що реалізується фіскальними органами на етапі після випуску товарів у вільний обіг, – митний пост-аудит, який здійснюється за допомогою комплексу заходів, визначених Митним і Податковим кодексами України, з метою забезпечення достовірності й автентичності даних, зазначених у митних деклараціях, шляхом проведення перевірки первинних бухгалтерських документів і звітності, бізнес-систем та комерційної інформації.

3. У ході наукового узагальнення сутнісних і організаційних засад реалізації митного пост-аудиту, визначення його специфічних ознак та функцій, цілей і завдань обґрунтовано концептуальні підходи до визначення змісту цього явища. Теоретичним підґрунтям побудови сутнісної характеристики митного пост-аудиту визначено сервісно-профілактичний аспект, виникнення якого зумовлено новим клієнтоорієнтованим напрямком діяльності фіскальних органів, який сприяє своєчасному і комфортному виконанню суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності своїх зобов'язань перед державним бюджетом у повному обсязі.

4. З'ясовано, що запровадження митного пост-аудиту у митну практику, а також системи управління ризиками і принципу вибіркової об'єктів контролю для проведення контрольних-перевірочних заходів, зумовило основні зміни в організації та здійсненні митного контролю. Зокрема, доведено, що митний пост-аудит – це форма митного контролю, де перенесено акцент щодо необхідності здійснення контролю за товарами, що переміщують з етапу митного оформлення на етап після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни.

5. У процесі дослідження встановлено, що національна модель митного пост-аудиту побудована з урахуванням прогресивного світового досвіду і спрямована на переосмислення суб'єктами ЗЕД поглядів щодо порушень, пов'язаних з незаконним переміщенням товарів і можливістю здійснення шахрайства з метою отримання фінансових та конкурентних переваг на внутрішньому ринку країни. Обґрунтовано, що митний пост-аудит як нова

форма контролю за товарами, які переміщують через митний кордон відповідає світовим стандартам. Це результат посилення інтеграційних можливостей України і ухвалення оновленого митного кодексу, що базується на принципі вибіркості та системі управління ризиками, запровадження яких поклало початок здійсненню митного пост-аудиту як повноцінної форми митного контролю.

Основні наукові результати розділу 1 опубліковано у працях [217; 220; 221; 224; 225; 227; 228].

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ: ФІНАНСОВИЙ АСПЕКТ

2.1. Моніторинг дієвості митного контролю за експортно-імпортними операціями

Важлива роль у процесі контролю за переміщенням товарів через митний кордон, а також за повнотою нарахування та своєчасністю сплати митних платежів, відведена фіскальним органам, які в межах своїх повноважень мають забезпечувати контроль за правильністю декларування товарів шляхом реалізації контрольних заходів. Контрольними заходами прийнято вважати заходи, які здійснюють митниці з метою виявлення порушень законодавства з питань дотримання вимог державної митної справи із використанням форм митного контролю. Однак в умовах реалізації новітньої парадигми митного контролю передбачено спрощення митних процедур як сукупності митних формальностей та порядок їхнього виконання, що зумовлено метою переміщення товарів через митний кордон [112]. Незважаючи на позитивні зрушення у фінансовому законодавчому полі, залишаються невирішеними певні проблеми, частина яких зумовлена недосконалістю нормативних положень, а також відсутністю регламентів фіскальної служби щодо організації та реалізації окремих форм митного контролю.

Отже, забезпечення стабільності функціонування фінансової системи залежить від створення сучасної системи митного адміністрування, організації ефективного митного контролю, відповідно до принципу вибірковості за оптимального розподілу ресурсів фіскальної служби. Як зазначає Дж.Т. Уолш, необхідність поєднувати вимоги безпеки із заходами зі сприяння міжнародній торгівлі – це складне завдання для митних органів багатьох країн світу, особливо в умовах їхньої непопулярності для суб'єктів ЗЕД. Проте їхня діяльність з огляду на існування податків із міжнародної торгівлі та

зовнішніх операцій є необхідністю [208, с. 48]. Загалом роль митниць у фінансовій діяльності держави і забезпеченні фінансової безпеки визначають таким чином:

- контроль і регулювання товарообміну на митній території України;
- участь у реалізації завдань і протекціоністських заходів щодо захисту внутрішнього ринку;
- стимулювання розвитку національної економіки;
- регулювання відповідного митного режиму переміщення об'єктів торговельного обороту через митний кордон України.

Як відомо, зовнішня торгівля є важливою сферою національної економіки України, залежність від якої щороку зростає. Саме тому виникла необхідність прийняття стратегії підвищення безпеки світової торгівлі таким чином, щоб це не перешкоджало торгівлі, а навпаки, сприяло її розвитку. Підвищення безпеки міжнародного ланцюга поставок товарів є лише одним кроком у загальному процесі зміцнення позицій митних адміністрацій та підготовки їх до умов ХХІ ст.

Зовнішньоторговельні відносини України переорієнтовано на країни Європи, що виявляється у лібералізації умов торгівлі. Метою поглиблення україно-європейських зв'язків є просування українського експорту, в тому числі високотехнологічної продукції, на європейський ринок. Проте динаміка платіжного балансу за останні кілька років свідчить про інтенсифікацію здебільшого імпорту з країн ЄС та Азії, ніж експорту (дод. Ж).

Як підтверджують дані табл. Ж 2.1 та Ж 2.2, обсяги експортно-імпортних операцій у 2012 р. порівняно з 2011 р. суттєво не змінились. Так, за даними ДСС України, у 2012 р. експорт товарів і послуг становив 82,4 млрд. дол. США і збільшився проти 2011 р. на 0,3%, імпорт – 91,4 млрд. дол. і на 2,9% відповідно. При цьому з 2007 р. в Україні спостерігається від'ємне сальдо зовнішньоторговельного балансу, яке зумовлене від'ємним сальдо зовнішньої торгівлі товарами. За 2012 р. воно становило 9 млрд. дол. (у 2011 р. – 6,6 млрд. дол.). Загальний обсяг імпорту товарів і послуг із країн СНД становив 35,7 млрд. дол. та проти 2011 р. зменшився на 7%, а порівняно з 2007 р. збільшився на

35,9%. Загальний обсяг імпорту з країн ЄС дорівнював 29,9 млрд. дол. та збільшився у вказані періоди відповідно на 2,4% та 20,3% [63, с. 9].

За 2013 р. експорт товарів становив 63312 млн. дол., імпорт – 76964,0 млн. дол. Порівняно з 2012 р. експорт дорівнював лише 92%, а імпорт – 90,9%. Від’ємне сальдо торговельного балансу було зафіксовано на рівні 13652 млн. дол. (у 2012 р. від’ємне сальдо становило 15848,3 млн. дол.). На формування негативного сальдо вплинули окремі товарні групи: палива мінеральні, нафта і продукти її перегонки (-18361,3 млн. дол.), засоби наземного транспорту, крім залізничного (-5068,4 млн. дол.), механічні машини (-3068,6 млн. дол.), пластмаси, полімерні матеріали (-2952,2 млн. дол.), фармацевтична продукція (-2848,4 млн. дол.), електричні машини (-2426,4 млн. дол.). Коефіцієнт покриття експортом імпорту становив 0,82 на противагу 0,81 у 2012 р. [64, с. 10]. Зростання експорту переважно забезпечується за рахунок товарів, які в подальшому використовуються для виготовлення готової продукції. Водночас імпорт визначається збільшенням обсягів і розмаїття ввезених товарів.

Такі загальні економічні параметри зовнішньої торгівлі, з одного боку, негативно впливають на фінансовий стан України, оскільки більша частина отриманої валютної виручки використовується на покриття зобов’язань за імпортними операціями. Проте збільшення імпорту – це основний інструмент забезпечення надходження митних платежів. Це свідчить про зниження економічної стійкості держави і в характерних для національної економіки умовах нестабільності цін на сировинні ресурси може призвести до суттєвих економічних потрясінь. Саме тому виникає важлива практична проблема підвищення економічної стійкості, фінансової та зовнішньоекономічної безпеки через забезпечення надійності контролю за зовнішньоторговельними операціями.

Контроль, який здійснюється щодо товарів, які переміщуються через митний кордон України, має специфічні властивості, оскільки для нього характерні риси фінансового контролю. На думку Ю. Літвінової та А. Ялбулганова, такий контроль характеризується різноманітністю фінансових відносин у галузі державної митної

справи [90, с. 62; 238, с. 86]. Науковці визначають основні види контролю, які інтегровано у загальну систему митного контролю. До них належать такі:

1) попередній контроль у митній справі, спрямований на виявлення і запобігання можливим правопорушенням і настанню негативних наслідків (проведення профілактичних, попереджувальних, роз'яснювальних заходів);

2) поточний контроль сприяє забезпеченню фінансової дисципліни, однак відрізняється часом проведення, тобто здійснюється безпосередньо на етапі митного оформлення товарів і визначення обсягу податкових зобов'язань суб'єкта ЗЕД перед бюджетом. Цей етап характеризується здійсненням митних формальностей щодо оформлення МД і застосуванням СУР;

3) наступний контроль є найбільш поширеним видом у світовій фінансовій практиці. На стадії його проведення, як правило, вносяться корективи у МД, навіть у випадках самостійного виявлення та виправлення помилок різного характеру.

Головними елементами митного контролю є такі: 1) організація митного контролю, що передбачає формування типових і деталізованих технологічних схем пропуску через державний кордон, а також визначення напрямів взаємодії з державними органами, що здійснюють контроль на кордоні і транспорті; 2) створення і функціонування зон митного контролю з метою забезпечення здійснення заходів, пов'язаних із контролем, виявленням, запобіганням і припиненням контрабанди і порушень митних правил; 3) форми митного контролю і система управління ризиками. Їхнє існування спричинено економічними і фінансовими наслідками торгівлі контрабандними товарами і контрафактною продукцією, а також зростанням обсягів «сірого» імпорту [107, с. 309].

Наслідками шахрайських дій і незаконного переміщення товарів через митний кордон є зменшення надходжень митних платежів у дохідну частину державного бюджету, пригнічення розвитку легального виробництва і призупинення процесів створення нових виробничих потужностей та залучення у господарський оборот якісної продукції національного виробництва, а також

інші чинники, що сприяють розвиткові національної економіки країни. Основні показники діяльності митних органів України подано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Показники діяльності митних органів України у 2010-2013 рр.*

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Кількість суб'єктів, що здійснювали ЗЕД, од.	33290	35297	31545	31972
Оформлено вантажів, млн. т	392,0	421,2	398,9	395,1
Імпорт, млн. т	81,4	100,00	90,1	85,2
Експорт, млн. т	144,4	157,3	173,9	187,3
Транзит, млн. т	166,2	163,9	134,9	122,6
Сплачено мито, млн. грн.	8847,9	11771,9	13184,9	13342,5
Сплачено внутрішні податки на імпортованих товарів, млн. грн.	77063,5	103044,9	110464,1	105711,0
Частка митних платежів у державному бюджеті, %	35,8	36,5	35,7	35,1
Оформлено митних декларацій всіх типів, тис. шт.	3037,3	3300,4	3283,6	3262,5
імпорт, тис. шт.	992,9	1124,5	1196,0	1206,0
експорт, тис. шт.	753,9	812,6	853,9	869,8
транзит, тис. шт.	382,1	424,2	441,7	454,0
інші, тис. шт. ¹	–	–	792,0	732,7

*Примітка. Складено автором на основі [43; 44; 116; 140; 141; 142].

Фіскальні органи здійснюють контроль та оформлення товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Як свідчать дані табл. 2.1, протягом 2010–2011 рр. відповідно було оформлено 3037,3 та 3300,4 тис. митних декларацій. Фізичний обсяг задекларованих товарів і предметів становив 392,0 і 421,2 млн. т відповідно до визначених періодів.

Проте у 2012-2013 рр. спостерігається зменшення як фізичних, так і фактичних обсягів оформлених вантажів. Відповідно обсяг оформлених вантажів становив 398,9 та 395,1 млн. т, кількість оформлених декларацій – 3283,6 та 3262,5 тис. шт. Надходження від митних платежів, а також їхня частка у загальній структурі доходів державного бюджету, протягом 2010–2013 рр. є нерівномірними, найвищий показник припадає на 2011 р. – 36,5%. Це пояснюється зростанням вартісних показників імпорту та одночасним зменшенням величини відсоткової складової внутрішніх податків, що надходять

¹ Дані за 2010–2011 рр. щодо кількості оформлених інших митних декларацій відсутні.

до державного бюджету. Загалом зменшення відсоткового показника надходження митних платежів з 36,9% у 2009 р. до 35,7% у 2012 р. пояснюється послабленням митного навантаження під впливом процесів лібералізації зовнішньоторговельних відносин. Отже, простежується чітка тенденція і взаємозв'язок між кількістю оформлених вантажів і обсягом надходжень митних платежів до державного бюджету. Окремі показники діяльності митниць у напрямку забезпечення митного контролю і оформлення подано в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Порівняльний аналіз окремих показників діяльності митних органів
України протягом 2007–2013 рр.***

Період	Обсяг імпорту, млн. дол.	К-сть посад. осіб, ос.	К-сть МД, тис. шт.	Обсяг імпорту, млн. т	KV_{imp}^1 , млн. дол.	KV_{imp} (сер.) млн. дол.	KQ_{imp}^2 , тис. т	KQ_{imp} (сер.), тис. т	KD^3 , шт.	KD , шт. (сер.)
2013 р.	76964,0	12405	3262,5	85,2	6,2	4,5	6868,2	6063,0	263	200
2012 р.	84658,1	15084	3283,6	90,1	5,6		5973,2		218	
2011 р.	82606,6	15095	3300,4	100,0	5,5		6624,7		219	
2010 р.	60742,2	18079	2128,9	81,4	3,4		6084,4		194	
2009 р.	48958,0	18359	2492,0	90,7	2,7		4940,4		136	
2008 р.	81701,4	18082	3492,0	101,1	4,5		5591,2		193	
2007 р.	60836,5	18447	3302,0	117,3	3,3		6358,8		179	

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі [44; 205, с. 75].

Як підтверджують дані табл. 2.2, середньорічний обсяг імпорту на одну посадову особу протягом 2007–2013 рр. становив 4,5 млн. дол. Однак за визначеними періодами (роками) цей показник є нерівномірним, а його числове значення залежить від обсягу імпорту та кількості посадових осіб. Якщо у 2008 р. цей показник становив 4,5 млн. дол., то у 2013 р. його значення зросло до 6,2 млн. дол. практично за приблизно однакового обсягу імпорту товарів. Така різниця пояснюється скороченням штатної чисельності посадових осіб, що пов'язано з реалізацією адміністративної реформи та значним зменшенням

¹ Середньорічний обсяг імпорту у розрахунку на одну посадову особу.

² Середньорічний обсяг імпорту у кількісному виразі на одну посадову особу.

³ Кількість декларацій, оформлених однією посадовою особою.

витрат на систему державної служби. Інші показники характеризуються аналогічною тенденцією і відображають результуючий показник оформлення імпортованих товарів і навантаження на одну посадову особу митниці.

Митний контроль ґрунтується на системі спеціальних принципів, які є важливою його складовою. До таких принципів належать:

1) загальність митного контролю. Тобто митному контролю підлягають усі товари, транспортні засоби комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України;

2) мінімальність митних процедур і формальностей. Митні органи застосовують мінімум митних формальностей, необхідних для забезпечення митного оформлення та митного контролю;

3) типологізація схем митного контролю. Митний контроль здійснюється на основі технологічних схем, які затверджені КМУ;

4) взаємодія митних органів із суб'єктами ЗЕД, уповноваженими економічними операторами, центральними органами виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізацію державної політики у сфері транспорту і захисту державного кордону [112].

Запровадження у митну практику інформаційних технологій зумовило появу форматологічного контролю, що передуює перевірці МД на можливі існуючі ризики порушення законодавства з питань державної митної справи. Така форма митного контролю передбачає перевірку правильності заповнення МД та інших документів на достовірність та законність, здійснення статистичного і валютного контролю, контролю нарахованих митних платежів і правильності застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД [112]. Такий підхід до застосування заходів митного контролю пов'язаний із впровадженням та використанням інформаційних технологій у процесі контрольно-перевірочної роботи митниць, що дає змогу підвищити ефективність діяльності за рахунок упровадження методів управління ризиками.

Найбільш поширеною формою митного контролю є митний огляд. Її дієвість беззаперечна з позиції візуальної ідентифікації об'єкта контролю. Така

форма реалізується у вигляді огляду та переогляду товарів, що перебувають під митним контролем, здійснюється, наскільки можливо, у короткотривалій термін, після прийняття рішення про його проведення.

Альтернативою може бути ідентифікація за результатами застосування системи управління ризиками, яка здійснюється без розкриття пакувальних місць і без обстеження транспортного засобу. МКУ визначена частковість і повність ідентифікації товарів і транспортних засобів. Часткова ідентифікація передбачає розкриття до 20% пакувальних місць і вибіркоче обстеження транспортного засобу, а повна – розкриття до 100% пакувальних місць і поглиблене обстеження транспортного засобу [112]. Загалом ідентифікацію товарів слід розуміти як процедуру, яка дає змогу встановити відповідність об'єкта контролю зазначеній у комерційній документації інформації.

Сукупність заходів, що здійснюються у межах визначених МКУ форм митного контролю, дає можливість виявляти факти незаконного переміщення товарів через митний кордон і недостовірного їхнього декларування.

Митний контроль як система заходів не обмежується лише формами, а визначається конкретними організаційними цілями, які зумовлені початком і закінченням митного контролю. Одним із заходів забезпечення митного контролю є ідентифікація товарів, яка може бути реалізована шляхом накладання митних забезпечень [101; 149]. В Україні визнаються митні забезпечення митних служб інших держав, а також як ідентифікаційні пристрої. Засоби ідентифікації товарів, поміщених у митний режим, обираються з урахуванням індивідуальних характеристик та особливостей товару. Відомості про їхнє застосування вносяться до МД або книжки А.Т.А. чи іншого документа, що використовується при переміщенні товарів.

В умовах розвитку телекомунікаційних технологій у митній практиці використовуються багаторазові інформаційно-телекомунікаційні засоби, які забезпечують ідентифікацію під час переміщення товарів транзитом митною територією України. Такі засоби є складовою системи захисту транзитних переміщень.

Митницями на постійній основі здійснюється моніторинг ситуації дотримання перевізниками зобов'язань щодо переміщення товарів та транспортних засобів митною територією України. Протягом 2013 р. системою контролю за доставкою товарів, що перебували під митним контролем і переміщувались різними видами транспорту, митницями було проконтрольовано 2,42 млн. переміщень. Із них найбільша кількість автомобільним транспортом – 1,87 млн. відправлень товарів і транспортних засобів. За 2013 р. також зафіксовано 383,28 тис. переміщень товарів залізничним транспортом. Загалом протягом 2013 р. спостерігалось збільшення кількості відправлень товарів на 7,9% порівняно з 2012 р. Проте зафіксовано негативну тенденцію зменшення кількості переміщень товарів залізничним транспортом (на 0,4%), хоча спостерігається збільшення їхньої кількості автомобільним транспортом на 9,6% [176, с. 39].

Телекомунікаційні засоби обладнані електронним блоком, за допомогою якого інформація про переміщення товару, закриття чи відкриття замка передається за протоколами GPS-GSM-зв'язку через оператора мобільного зв'язку та мережу Інтернет (з використанням виділеного каналу передачі даних) до митного органу. Такі засоби перебувають на балансі органу, який забезпечує впровадження і розвиток інформаційно-телекомунікаційних технологій у державній митній справі та ведення митної статистики [152]. Отримання оперативної інформації дає змогу забезпечувати ефективний захист транзитних переміщень товарів.

З початку застосування електронних замків протягом 2013 р. зафіксовано більше 57 тис. випадків накладення Південною митницею таких замків під час відправлення товарів і транспортних засобів до митниць призначення. Як підсумок, транзит через Південну митницю зменшився у 7 разів. Це свідчить про зменшення кількості випадків фіктивного транзиту територією України. У 2013р. також була запроваджена практика сканування комерційних вантажів 9-ма мобільними установками типу «RapiscanEagleM4507». Система забезпечувала перевірку 100% вантажів, які переміщуються у режимі «імпорт» та «транзит»

(вибірково – в режимі «експорт») через Одеський морський торговельний порт, Іллічівський морський торговельний порт, а також Порт «Южний». У середньому час, необхідний для проведення такого огляду, становив від 2 до 5 хв. залежно від складності вантажу та наявності чи відсутності прихованого від митного огляду товарів. Безконтактна перевірка дала змогу платникам суттєво зекономити, оскільки середня вартість послуг розвантаження та завантаження транспортного засобу чи контейнера при проведенні митного огляду становить від 1500 до 15000 грн. Результатом запровадження мобільних систем для держбюджету стало збільшення рівня добровільного декларування мита на 4–8 млн. грн. на день [176, с. 42].

Важлива роль при здійсненні митного контролю відведена митній експертизі, яка проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення митного і податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та ін. Здійснюють таку діяльність фахівці Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень, яка створена для забезпечення реалізації податкової та митної політики, запобігання порушенням митних правил, проведення досліджень і здійснення експертної діяльності [146]. Її діяльність охоплює всю територію України.

Спеціалізована лабораторія відповідно до покладених на неї завдань організовує роботу щодо проведення досліджень (аналізів, експертиз) у податковій та митній сферах і забезпечує контроль. Діяльність здійснюється шляхом проведення дослідження (аналізу, експертизи) проб (зразків) товарів у рамках процедур митного контролю та оформлення з метою встановлення специфічних характеристик товарів, які переміщують.

Діяльність експертного підрозділу здійснюється за чотирма головними напрямками (рис. 2.2). Такі основні напрями підрозділу дають змогу вирішувати специфічні експертні завдання для забезпечення належного контролю у податковій і митній сферах. Головним інструментом, за допомогою якого



Рис. 2.2. Напрями експертної діяльності при здійсненні митного контролю*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [112; 146].

реалізується експертна складова митного контролю, є відбір проб і взірців. Використання заходів із відбору проб і взірців дає можливість додатково забезпечити надходження митних платежів.

У процесі діяльності фіскальні органи вживають конкретні заходи щодо усунення фактів заниження митної вартості за допомогою розробленої методики оцінювання та формування цінових показників товарів, які потрапляють до групи ризику. Послідовне виконання дій із визначення (коригування) митної вартості та контролю кодування товарів, разом із митною експертизою, забезпечує значне зростання додаткових надходжень.

Так, у 2010 р. обсяг додаткових надходжень від митних платежів становив 5197,0 млн. грн., проте у 2011 р. цей показник зменшився до рівня 3891,0 млн. грн. Упродовж 2012 р. такий показник збільшився на 1725,2 млн. грн., що в абсолютному значенні становило 44,3% щодо показника аналогічного періоду попереднього року. Чітко пояснити такі різкі зміни (зменшення і зростання) неможливо, але слід врахувати, що вони відбулись за коригування митної вартості товарів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Додаткові надходження від митних платежів, забезпечені митними органами України протягом 2010–2013 рр.*

Назва показника	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Надходження від коригування заявленої митної вартості товарів, млн. грн.	5016,5	3675,5	5303,7	4737,5
Надходження від контролю кодування товарів, млн. грн.	138,1	167,0	223,2	290,7
Надходження від перевірки країн походження товарів, млн. грн.	42,4	48,5	89,3	70,1
Всього, млн. грн.	5197,0	3891,0	5616,2	5098,3
% до загальних надходжень від митних платежів	6,0	3,4	4,5	4,3

* **Примітка.** Складено та розраховано автором самостійно на основі [43; 44; 116].

Протягом 2013 р. додаткові надходження від коригування митної вартості товарів зменшились на 566,2 млн. грн. Головним чинником, який вплинув на такий стан справ є зменшення економічних показників імпорту товарів, а також

світових цін. У більшості випадків митна вартість товарів, що імпортуються, оформляється за ціною договору (90% від фізичного обсягу товарів, що імпортуються). Решта 10% і є проблемними. Так, наприкінці 2013 р. випадки коригувань митної вартості товарів, що імпортуються за прямими контрактами, становили 7,5%, з початку 2013 р. до березня цього року вони скоротилися до 0,5%. Співвідношення додатково нарахованих митних платежів у результаті проведених контрольно-перевірочних заходів свідчить про забезпечення надходжень на рівні 4,3% від загального обсягу перерахованих до державного бюджету митних платежів.

Вирішення проблемних питань справляння митних платежів можливе за ефективної організації контролю визначення коду товару, заявленої митної вартості та підтвердження преференційного походження товарів. Необхідність проведення такого контролю має ґрунтуватись на таких основних підходах: контроль за товарами після випуску у вільний обіг на території України; подальший контроль шляхом проведення експертного дослідження товарів.

Принцип вибірковості зумовив формування інформаційного масиву застосування форм митного контролю на основі системи управління ризиками (надалі СУР), яка розглядається світовою практикою як основна філософія митного контролю. СУР передбачає наявність відповідної автоматизації процесів та формування автоматизованої системи. Така система має назву «автоматизована система аналізу та управління ризиками як сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час контролю із застосуванням СУР» [154]. Використання СУР є вимогою часу, продиктованою необхідністю зменшення адміністративних і контрольних заходів під час митного оформлення товарів та їхнього випуску у вільний обіг на митну територію України.

СУР має підтримувати баланс між протилежними, взаємовиключними завданнями: спрощення митних процедур, з одного боку, і забезпечення митного контролю – з іншого [80, с. 4]. Ефективність контролю залежить від інформаційного наповнення баз даних, на основі яких в автоматизованому

порядку приймається рішення про застосування форм та обсягу контролю. Застосування СУР дає змогу визначити товари і документи, які підлягають митному контролю, а також його форми, що застосовуються до таких товарів, документів і осіб, та обсяг такого контролю.

Основними цілями управління ризиками є застосування комплексу заходів із запобігання, прогнозування і виявлення порушень митного законодавства. Кожен ризик, виявлений під час митного контролю та митного оформлення, підлягає аналізу митними органами. Зміст аналізу ризику – це систематичне використання фіскальними органами наявної у них інформації для визначення обставин та умов виникнення ризиків, їхньої ідентифікації й оцінювання ймовірних наслідків недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи [112].

Рівень ризику визначається за пріоритетами фіскальних органів: а) забезпечення своєчасності та повноти справляння податків і зборів; б) перевірка дотримання заборон і обмежень; в) інша специфічна сфера [97, с. 16]. Така система виявлення та попередження ризиків при митному контролі та митному оформленні товарів дає змогу усувати порушення вимог митного законодавства. Інформацію щодо оформлених митних декларацій у режимі імпорту та експорту, за якими сформовано вказівки щодо проведення відповідних заходів, відображають дані табл. 2.4.

Як свідчать дані табл. 2.4, система управління ризиками використовується з метою отримання можливості проведення митних оглядів на етапі здійснення митних процедур, пов'язаних з митним оформленням. Найбільший відсоток проведених заходів припадає на декларації, за якими сформовано вказівки щодо необхідності здійснення митних формальностей, пов'язаних з перевіркою документів. У режимі імпорту за відповідні періоди їх було проведено: у 2011 р. – 287017 шт.; у 2012 р. – 551350 шт.; у 2013 р. – 812011 шт. Проведення митного огляду здійснювалось: у 2011 р. – 173877 вип. (15,5% від загальної кількості оформлених митних декларацій); у 2012 р. – 142766 вип. (11,9%); у 2013 р. – 69242 вип. (5,7%).

**Кількість оформлених митних декларацій, за якими сформовано вказівки
АСАУР щодо проведення додаткових заходів у 2011-2013 рр.***

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Імпортні митні декларації, шт.	992885	1124458	1196031	1206017
Кількість митних декларацій, за якими сформовано вказівки щодо необхідності проведення митного огляду, шт.	139694	173877	142766	69242
Кількість митних декларацій, за якими сформовано вказівки щодо необхідності здійснення митних формальностей, пов'язаних з перевіркою документів, шт.	290559	287017	551350	812011
Експортні митні декларації, шт.	753873	812572	853900	869837
Кількість митних декларацій, за якими сформовано вказівки щодо необхідності проведення митного огляду, шт.	33364	36581	18266	5731
Кількість митних декларацій, за якими сформовано вказівки щодо необхідності здійснення митних формальностей, пов'язаних з перевіркою документів, шт.	58617	17702	1040	5135

*Примітка. Складено автором самостійно на основі [44; 116].

Важливе значення у процесі контролю за товарами, які переміщують має наповнення інформаційних ресурсів і актуалізація баз даних щодо товарів і транспортних засобів комерційного призначення, які переміщують, а також формування позитивної та негативної історії суб'єктів ЗЕД, наявність якої суттєво впливає на створення комплексу контрольних-перевірочних заходів і застосування форм митного контролю. Зазначимо, що кожна країна по-різному підходить до ідентифікації та управління ризиками, оскільки процес аналізу і керування ризиками можливий лише після того, коли вони будуть зрозуміло описані.

Запроваджена СУР взаємопов'язана зі здійсненням митного пост-аудиту. Застосування їх у поєднанні дає змогу отримати позитивний результат для забезпечення додаткових надходжень від митних платежів, обсяг яких на етапі випуску товарів у вільний обіг на митну територію України був недооцінений. Показники ефективності структурних підрозділів митного пост-аудиту подано у табл. 2.5. Вказані дані характеризують ефективність контрольних-перевірочних

роботи контролюючих органів у напрямку забезпечення дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи.

Таблиця 2.5

Контрольні показники ефективності митного пост-аудиту в Україні*

№ з/п	Показник	Роки			
		2010	2011	2012	2013
1.	Всього виїзних документальних перевірок, шт.	532	440	431	335
2.	Донараховано за результатами виїзних документальних перевірок, тис. грн.	121831,60	152531,20	387700,70	21414,50
3.	Сплачено за результатами виїзних документальних перевірок, тис. грн.	67023,30	529032,20	31772,80	294927,90
	Донараховано в середньому на одну документальну виїзну перевірку, тис. грн.	229,01	346,66	899,54	63,92
4.	Всього невиїзних документальних перевірок, шт.	485	810	829	242
5.	Донараховано за результатами невиїзних документальних перевірок, тис. грн.	66762,40	192840,10	215052,30	246939,70
6.	Сплачено за результатами невиїзних документальних перевірок, тис. грн.	7656,90	43452,00	70405,90	194275,40

*Примітка. Розраховано автором на основі [44; 116].

Так, упродовж 2011 р. зусилля структурних підрозділів митного аудиту фіскальних органів були зосереджені на проведенні документальних невиїзних перевірок (табл. 2.5). Такий стан пояснюється тим, що у процесі проведення контрольно-перевірочних заходів протягом попередніх років накопичено значний інформаційний базис, який імплементовано відповідно до АСАУР. Це дає змогу швидко виявляти та проводити роботу з невеликим обсягом митних і бухгалтерських документів. Незважаючи на це, рівень донарахованих сум митних платежів і штрафних (фінансових) санкцій щороку зростає. Якщо у 2010р. було донараховано 188594,00 тис. грн., то у 2012 р. цей показник зріс до 602753,00 тис. грн., а найвищий показник донарахованих платежів припадає на виїзні документальні перевірки.

Протягом 2013 р. спостерігається дещо інша ситуація щодо контрольно-перевірочних заходів (табл. 2.5). Так, у цей період зменшилась кількість документальних перевірок на 683 од. порівняно з 2012 р., що вплинуло на обсяг донарахувань за результатами виїзних контрольно-перевірочних заходів.

Відбулось зменшення донарахованих митних платежів у 2013 р. на 366285,00 грн. Однак, незважаючи на зменшення кількості документальних перевірок, обсяг донарахованих митних платежів за результатами невиїзних контрольно-перевірочних заходів, збільшився на 31887,40 тис. грн. порівняно з 2012 р. Це свідчить про посилення ролі інформаційної системи управління ризиками у відборі об'єктів для документальних перевірок.

В Україні з огляду на членство у СОТ домінує фіскальний ухил реалізації митної політики. Цьому сприяло встановлення внутрівідомчих нормативів щодо рівня митної вартості товарів, які використовувались митними органами у процесі визначення обсягу митних платежів при митному оформленні товарів. Реалізуючи фіскальні інтереси держави, контролюючі органи забезпечують високий рівень надходження митних платежів до державного бюджету. Показники результативності діяльності контролюючих органів подано в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Доходи Державного бюджету України та динаміка надходження митних платежів у 2010–2013 рр.*

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1	2	3	4	5
Доходи державного бюджету, млн. грн.	240615,0	314617,0	346054,0	339180,0
Доходи державного бюджету, % до ВВП	22,2	24,2	24,5	23,3
Доходи державного бюджету від митних платежів, млн. грн.	85911,4	114816,8	123648,9	119053,5
Частка митних платежів у доходах державного бюджету, %	35,7	36,5	35,7	35,1
Доходи державного бюджету від митних платежів, % до ВВП	7,9	8,8	8,8	8,2
Видатки державного бюджету, млн. грн.	303589,0	333460,0	395682,0	403403,0
Забезпечення видатків державного бюджету митними платежами, %	28,3	34,4	31,3	29,5

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі [93, с. 14; 139; 140; 141].

Згідно з даними табл. 2.6 можна зробити висновок, що митні органи протягом 2010–2013 рр. забезпечували надходження від митних платежів на рівні 35–36% від податкових надходжень до державного бюджету. При цьому

рівень забезпечення видатків державного бюджету митними платежами у різні періоди становив: у 2010 р. – 28,3%; у 2011 р. – 34,4%; у 2012 р. – 31,3%; у 2013 р. – 29,5%. Нерівномірність забезпечення спричинена рівнем видатків на виконання державою головних функцій, покладених на неї.

Перед фіскальними органами України постають питання посилення їхньої контрольної та захисної функцій, оскільки існування митних правопорушень, у тому числі контрабанди товарів, призводить до недобросовісної конкуренції, в якій перемагають товари іноземного виробництва. Це відповідно створює дискримінацію національних товаровиробників, які працюють на ринку офіційно і не мають можливостей для мінімізації податкового тиску.

На практиці існуючий механізм митного контролю був введений 1 червня 2012 р. із набуттям чинності МКУ. Новим МКУ передбачено приведення митного законодавства нашої країни у відповідність до європейських стандартів, що є перспективним зрушенням на сучасному етапі. Норми кодексу передбачають необхідність покращення та підвищення ефективності діяльності фіскальних органів України з одночасним збереженням інтересів суб'єктів ЗЕД, а використання відповідних засобів контролю за переміщенням товарів через митний кордон нашої країни дає змогу наблизитись до європейських стандартів. В умовах становлення та позиціонування України на міжнародній арені як цивілізованої держави, її інтеграції у світове співтовариство серед першочергових постає питання реалізації в нашій країні положень Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур 1973 р. (у зміненій редакції), митного права Європейського Союзу щодо надання вітчизняним суб'єктам підприємницької діяльності статусу «уповноваженого економічного оператора» на заміну чи в доповнення до діючих нині механізмів спрощення митних процедур.

Отже, зазначене вище свідчить, що в Україні поступово була адаптована і запроваджена система митного контролю європейського взірця, яка відповідає світовим митним стандартам. Головною новацією забезпечення ефективного і надійного митного контролю стали: 1) застосування телекомунікаційних засобів

контролю за товарами, які переміщуються митною територією України; 2) втілення у практичну реалізацію митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту. Таким чином, система митного контролю – це замкнутий цикл здійснення контрольно-перевірочних заходів, починаючи з етапу підготовки вантажів до експорту, у країні експортера, і після випуску товарів у вільний обіг на митну територію України.

2.2. Фінансові детермінанти митного контролю після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни

Сучасна глобалізація інтегрує національні економічні системи в єдину світову економіку. Її основними ознаками є об'єднання ринків, що відкриває для вітчизняних суб'єктів господарювання додаткові можливості щодо розміщення капіталів і ведення підприємницької діяльності за кордоном. Властиві глобалізації взаємозалежність і взаємопроникнення формують тенденцію до конвергенції та утворення цілісної економічної системи. Саме результати інтеграційних процесів зумовили гармонізацію справляння митних платежів, яка ґрунтується на чесній податковій конкуренції та юридично узгодженому процесі одноманітних економічних заходів між різними світовими державами. Це є новий ступінь розвитку у системі адміністрування митних платежів, на рівні якого процес інтеграції між економіками держав відбувається безвідносно до їхнього рішення щодо участі у цьому процесі [60, с. 55].

Глобалізація світового економічного простору, здобуття Україною незалежності зумовили її поступову інтеграцію з міжнародними економічними організаціями та наближення до просторових торговельних систем. Такі процеси ведуть до формування нових методичних підходів у напрямку забезпечення дієвої системи державного регулювання економічних процесів усередині країни. О. Запорожець зазначає, що в таких умовах принципово змінюються роль та компетенції державних адміністраторів, функції яких мають відображати сучасні

тенденції розвитку світових процесів. Зокрема, перед ними постає завдання розробки нових підходів та інструментів державного управління, здатних гнучко реагувати на зміни світової кон'юнктури, проблеми фінансової кризи та забезпечувати відповідний рівень адміністрування митних платежів у сфері зовнішньоторговельних відносин [60, с. 56].

Проблемам реформування діяльності митних органів та запровадженню у митну практику нових форм митного контролю присвячена значна кількість наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених. Однак, попри визначення концептуальних засад і організаційних основ реалізації митного пост-аудиту, залишаються поза увагою чинники, що зумовили появу такої прогресивної форми митного контролю.

Всесвітня митна організація стала першою міжнародною організацією, яка визначила необхідність перегляду митними органами різних країн своїх традиційних підходів до контролю міжнародної торгівлі, а також закликала відмовитись від тотального митного контролю на кордоні [42, с. 128]. Однак відмова від заходів суцільного контролю при переміщенні та митному оформленні товарів дає можливість суб'єктам ЗЕД використовувати різні схеми маніпулювання з митною вартістю товарів, зі зміною коду товару, а також явно подавати неправдиві дані про країну походження товару. Такі дії спрямовано на мінімізацію митних платежів, наслідком чого є виведення значних грошових коштів з-під оподаткування, тобто із дохідної частини бюджету у «тінь».

У митному законодавстві України не окреслено основних причин виникнення та не визначено чинників, які спричиняють уникнення суб'єктами ЗЕД виконання своїх податкових зобов'язань. Проте наміри держави переходять у якісно нову площину щодо зловживань у податковій та митній сферах. Так, на сучасному етапі регулювання зовнішньої торгівлі контролюючі органи намагаються виконувати попереджувальну і профілактичну функції щодо тих об'єктів, які переміщуються через митний кордон держави.

Необхідність контролю за товарами, що переміщуються через митний кордон України, зумовлена економічними та фінансовими наслідками торгівлі

контрабандною і контрафактною продукцією. Головні мотиви суб'єктів ЗЕД, які впливають на рішення про переміщення товарів через митний кордон з порушенням норм митного та податкового законодавства, – отримання фінансової вигоди та переваг у комерційній діяльності. Мета та цілі мінімізації митних платежів відображені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Мета та цілі порушення вимог податкового та митного законодавства при переміщенні товарів через митний кордон*

№ з/п	Мета	Цілі
1.	Мінімізація митних платежів при переміщенні товарів і транспортних засобів через державний кордон	Отримання фінансової вигоди, нехтування законами
2.	Ухилення від наявних заборон або обмежень щодо переміщення певних категорій товарів через державний кордон	Отримання переваг у торгівлі
3.	Отримання незаконних переваг у комерційній діяльності	Тиск з боку конкурентів

*Примітка. Складено автором на основі [27, с. 9; 68; 94, с. 46].

Окремі науковці виділяють конкретні причини ухилення від сплати податків і зборів. Так, французький науковець-теоретик П. Годме [34, с. 91–92] подав найбільш вичерпну класифікацію причин, що викликають ухилення від сплати податків, і поділив їх на чотири таких групи: 1) моральні, зумовлені атмосферою незадоволення та недовіри платників; 2) політичні через подальше використання податків урядом на другорядні цілі; 3) економічні, пов'язані з розвитком економіки, яка не сприяє перекладанню податків; 4) технічні, спричинені недосконалістю податкової системи, що при постійній зміні норм податкового законодавства завдає шкоди ефективності виконання податкового обов'язку платника. Е. Беккер до причин, що призводять до ухилення від сплати податків, зараховує такі: 1) об'єктивні, які не залежать від економічного суб'єкта, – економічна легкість або складність ухилення від сплати, велика кількість податків, а також недостатній розвиток міжнародної співпраці у напрямку боротьби з податковими злочинами; 2) суб'єктивні, які залежать від

волевиявлення економічного суб'єкта і базуються на його моральних установках [16, с. 52–54]. Цілі та причини порушення вимог податкового і митного законодавства щодо виконання економічними суб'єктами своїх конституційних обов'язків є однаковими і спрямовані на отримання фінансової вигоди та вигоди від комерційної діяльності.

Якщо на початку розвитку міжнародних торговельних відносин і становлення митної справи переважала майнова контрабанда, яка здійснювалась шляхом уникнення від митного огляду, то в подальшому значне місце в структурі митних злочинів стали займати випадки ухилення від сплати митних платежів. У середині ХІХ – на початку ХХ ст. контрабанда і ухилення від сплати митних платежів як єдиний злочин у митній сфері отримали назву «дефродація», об'єднавши обман і шахрайство з метою уникнення від сплати обов'язкових платежів при переміщенні товарів через митний кордон України [68]. З розвитком суспільства постійно змінюються види та методи порушень митного законодавства.

У сучасній митній практиці застосовують термін «митне комерційне шахрайство». У «Глосарії міжнародних митних термінів» визначено лише «комерційне шахрайство», яке розуміють як будь-яке порушення законодавства або регуляторних норм, відповідальність за дотримання яких покладена на митні органи. Отже, митне комерційне шахрайство вчинене з метою: 1) уникнення або спроби уникнення від сплати митних платежів; 2) обходу або спроби обходу обмежень, що застосовують до товарів, які переміщують; 3) отримання субсидій та інших виплат, які не мали би бути санкціоновані; 4) отримання вигоди від нелегальної комерційної діяльності, порушення принципів і практики законної торговельної конкуренції [33, с. 11–12].

Незалежно від термінології, яка використовується у міжнародному чи національному діловому обороті, як ухилення від оподаткування, так і митне комерційне шахрайство визнаються головною причиною застосування з боку органів центральної виконавчої влади цілісної системи контролю за ланцюжком міжнародної поставки товарів. Роль шахрайства при здійсненні експортних та

імпортних операцій у загальній класифікації основних способів уникнення від оподаткування відображено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Класифікація основних способів обману і шахрайства у митній практиці*

*Примітка. Розробка автора.

Ухилення від сплати та мінімізація митних платежів впливають на рівень бюджетних втрат і є не єдиним негативним наслідком порушення податкового та митного законодавства. Недостовірність декларування товарів і транспортних засобів позначається на конкурентоспроможності країни загалом, підриваючи ринковий принцип справедливої конкуренції. Як зазначає Є. Смітєнко, внаслідок декларування товарів за заниженими цінами на внутрішньому ринку створюється дисбаланс між дешевими імпортованими товарами і дорогими

вітчизняного виробництва [196]. Причиною цього є мінімізація митних платежів за рахунок застосування фіктивних контрактних цін, що надає імпортерам цінову конкурентну перевагу.

Як стверджують А. Зарубницький і О. Рубцов, маніпулювання вартістю товарів спричиняє значну втрату бюджету від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції [204, с. 93]. На підставі проведеного аналізу зроблено висновок про існування різноманітних схем, «шкідливих» для національної економіки, державного бюджету та міжнародного руху товарів (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Сектори впливу та наслідки для національної економіки України
від маніпулювання митною вартістю товарів [204, с. 95–96]**

Форма маніпуляції з митною вартістю товарів	Сектор впливу	Наслідки від маніпулювання митною вартістю
Завищення вартості імпорту	Фіскальний сектор	Формування схем мінімізації податку на прибуток
		Механізм надання окремим підприємствам статусу формально збиткових з подальшими претензіями на підтримку з боку державного сектору
	Бізнес-середовище	Зменшення реальної прибутковості бізнесу
		Створення додаткового тиску на цінову політику
Заниження вартості імпорту	Фіскальний сектор	Створення додаткового тиску на виконання державного бюджету
		Формування схем з мінімізації податку на прибуток
	Бізнес-середовище	Поглиблення корупційних схем
		Значний тиск з боку «сірого» імпорту на окремі галузі національної економіки

Схеми маніпулювання митною вартістю товарів негативно впливають на економіку країни та її імідж. По-перше, маніпулювання митною вартістю товарів, як правило, спрямоване на мінімізацію податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування. Короткотерміновим ефектом такого маніпулювання є зменшення обсягу надходжень до державного бюджету у поточному

бюджетному періоді. По-друге, незаконний імпорт, який потрапляє в Україну без сплати відповідних податків, загрожує вітчизняній промисловості, яку складно назвати високорозвиненою.

Крім цього, маніпулювання вартістю експорту призводить до загострення проблем із відшкодування ПДВ (у разі завищення вартості експорту) або відпливу прибутків вітчизняних компаній за кордон та осідання збитків їхньої діяльності в Україні (у разі реалізації експортних товарів за собівартістю) [204, с. 93]. Як один із резервів збільшення надходжень від митних платежів Є.Смітєнко визначає контроль митної вартості товарів [197]. За таких умов активізуються зусилля контролюючих органів на підвищення ефективності митного контролю з метою забезпечення митних платежів у повному обсязі за допомогою широкого арсеналу заходів, спрямованих на ухилення від оподаткування у ЗЕД.

Існуючі схеми спричиняють виникнення розбіжностей у зовнішньоторговельній статистиці, а лібералізація світової торгівлі, яка відбувається в умовах значної диференціації внутрішнього податкового законодавства окремих країн та значного поширення офшорних юрисдикцій, містить загрози ухилення від оподаткування за допомогою міжнародних торговельних схем, які формально є законними.

Більшість країн світу спрямовує адміністративну та регламентуючу діяльність своїх митних органів на товари, що імпортуються. Саме ці товари підлягають оподаткуванню. Крім того, до них застосовуються методи тарифного та нетарифного регулювання з метою захисту інтересів споживачів і національного виробника. Кількість додаткових даних, які подаються при оформленні імпортової декларації, у таких країнах набагато більша від кількості документів при оформленні експорту товарів. З метою вдосконалення роботи щодо забезпечення отримання надходжень від ввізного мита товарні класифікації, що використовуються при митному оформленні, постійно доповнюються, коригуються та розширюються за допомогою розбивки конкретного коду товару. З цього погляду відхилення в даних щодо імпорту товарів має бути позитивним.

Можна припустити, що в Україні доволі поширене таке явище, як контрабандний імпорт товарів, або інші схеми, які впливають на зменшення виконання податкового зобов'язання імпортером (заниження митної вартості, маніпулювання з кодом товарів, ввіз через спеціальні зони (до 2006 р.) тощо). Такі розбіжності зумовлюють втручання контролюючих органів у торговельні операції, які здійснюють суб'єкти ЗЕД. Дії фіскальних органів щодо таких економічних суб'єктів залежать від імовірності настання подій, які спричиняють появу ризику недоотримання митних платежів.

Найбільші втрати держави пов'язані з ухиленням учасників ЗЕД від сплати митних платежів шляхом недостовірного декларування товарів. Недостовірність декларування є одним із чинників виникнення ризиків у ЗЕД, що негативно впливає на стан державних фінансів [184, с. 55]. Проте не існує єдиного підходу щодо визначення кількісного показника втрат бюджету від митних платежів, зумовлених незаконним переміщенням і недостовірним декларуванням товарів.

Однією з методик, яка дає змогу отримати ймовірні, але не наближені до реального стану результати, – це метод «дзеркальної статистики», тобто зіставлення обсягів взаємної торгівлі України з країнами – торговими партнерами. В ідеалі оцінка українського експорту й імпорту, отримана у такий спосіб, має збігатися, однак на практиці це не так. Такі розбіжності спричиняють: 1) система обліку даних, якій властиві особливості, визначені окремо взятою країною; 2) невідповідність методик визначення статистичної вартості (FOB і CIF, національне законодавство); 3) використання різних способів конвертації валюти у валюту обліку; 4) розбіжності у періодах введення даних щодо однієї і тієї самої угоди в статистику експорту й імпорту торговельних партнерів; 5) відмінності у визначенні країни-партнера [89, с. 17–18]. Таким чином, існує широкий перелік можливих джерел розбіжностей таких зовнішньоторговельних операцій, але не всі перераховані причини методологічних відмінностей формалізуються. Формалізація величини розбіжностей ускладнюється високою деталізацією ризиків недостовірного декларування товарів (товар-країна, країна-товар).

Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що метод «дзеркальної статистики» забезпечує лише ймовірно оцінений результат, який відображає обсяги недостовірного декларування товарів. Разом з тим, окремі автори [28, с. 83; 66, с. 43; 184, с. 55; 204, с. 68–69] розраховують обсяги можливих втрат бюджету від ненадходження митних платежів і визначають вплив тіньового імпорту на обсяги нелегальної економіки України, що зумовлено такими розбіжностями у статистиці зовнішньої торгівлі. Узагальнені ймовірні наслідки втрат податкових надходжень подано в табл. 2.9.

Розбіжності між такими даними України та її торговельних партнерів коливаються у середньому на рівні 18–20% від обороту за імпортними операціями. Так, при безпосередньому зіставленні даних розбіжності за експортно-імпортними операціями об'єктивно існуватимуть завжди. З огляду на це слід наголосити, що подані у табл. 2.8 дані не характеризуються винятковою точністю і забезпечують лише узагальнене уявлення щодо заниження вартісного показника імпорту в Україну. Однак неможна стверджувати, що ця фактично розрахована різниця отримана на підставі наявних розбіжностей сформованої статистики зовнішньої торгівлі.

Отже, на основі зробленого припущення і даних табл. 2.9 доходимо висновку, що статистична розбіжність – це наслідок іллегалізованих процесів у сфері зовнішньої торгівлі, оскільки ймовірні втрати від митних платежів за визначеними періодами є доволі нерівномірними. Найнижчий рівень від мита і податку на додану вартість припав на 2011 р. і становив 545581,3 тис. дол. Проте найвищий рівень припадає на 2007–2008 рр. і дорівнює 3434201,6 та 3913523,9 тис. дол. відповідно.

Розраховані показники не є точними, а можливими чинниками їхньої фактичної наявності можуть бути такі: 1) фактичне заниження митної вартості товарів; 2) маніпулювання з кодом товару; 3) надання при митному оформленні недостовірних даних щодо країни походження товару. Це дає змогу суб'єктам ЗЕД незаконно застосовувати пільги та преференції, визначені митним законодавством України.

Таблиця 2.9

Ймовірні втрати податкових надходжень унаслідок операцій зі зниження імпорту в 2004–2012 рр. в Україні*

Показник	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Експорт товарів в Україну ⁵ , тис. дол. США	26301014,2	34465367,9	45999666,9	59429806,0	78144426,0	41960760,3	58965938,2	42309304,5	42172352,2
Офіційний імпорт в Україну, тис. дол. США	24395949,5	29799196,6	36671722,1	48701905,2	66961179,6	37989013,8	54039207,7	43865816,8	39825,426,7
Оціночний обсяг імпорту товарів в Україну ⁶	28931115,6	37911904,7	50599633,6	65372786,6	85958868,6	46156836,3	64862532,0	46540235,0	46389587,4
Різниця між офіційним обсягом імпорту та оціночним, тис. дол. США	- 4535166,1	-8112708,1	- 13927911,5	- 16670881,4	- 18997689,0	- 8167822,5	- 10823324,3	- 2674418,2	- 6564160,7
% тіньового імпорту до загального	15,7	21,4	27,5	25,5	22,1	17,7	16,7	5,7	14,2
Середньозважена ставка ввізного мита	0,05	0,04	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02
Ймовірні втрати від ввізного мита, тис. дол. США	226758,3	324508,3	417837,3	50126,4	569930,7	163356,5	216466,5	53488,4	131283,2
Ймовірна база оподаткування податком на додану вартість, тис. дол. США	4761924,4	8437216,4	14345748,8	17171007,8	19567619,7	8331179,0	11039790,8	2727906,6	6695443,9
Ймовірні втрати податку на додану вартість, тис. дол. США	952384,9	1687443,3	2869149,8	3434201,6	3913523,9	1666235,8	2207958,2	545581,3	1339088,8

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі [28, с. 83; 66, с. 43; 204, с. 68–69].

⁵ Статистика торговельних партнерів України. Група аналізованих країн – найбільших партнерів України (26 країн).

⁶ Оцінний обсяг визначається шляхом збільшення загального обсягу товарного експорту торговельних країн-партнерів України (у цінах FOB) на вартість фрахту, страхування, охорони товарів тощо (фактично сформовано ціну CIF). Сукупно така надбавка становить 10%.

Важливе значення у процесі контролю за переміщенням товарів відіграє система управління ризиками, яка відображає стиль роботи і вид мислення, за допомогою яких можна отримати правильні відповіді на правильно означені запитання. Однак у процесі виявлення та мінімізації митних ризиків, зокрема на етапі поточного контролю, не завжди можна досягнути позитивного ефекту з огляду на об'єктивні обставини. По-перше, суб'єктом ЗЕД подаються лише електронна митна декларація та визначені МКУ документи. По-друге, економічний суб'єкт, формуючи митну декларацію, не зобов'язаний підтверджувати автентичність товаросупровідних документів, які містять вартісну і кількісну інформацію, відомості про країну походження товару, а також інші параметри, які можуть вплинути на недооцінку бази оподаткування.

Оптимальне використання ресурсів митних органів забезпечує система управління ризиками, за допомогою якої міжнародна торгівля звільняється від надлишкового бюрократичного контролю, не зменшуючи ефективність митного контролю. Як зазначає В. Кондрашова, процедури, засновані на управлінні ризиком, концентрують митний контроль на ділянках, де існує найбільший ризик, даючи змогу основній масі товарів вільно переміщуватись через митний кордон [83, с. 3]. Акцентування уваги на найбільш ризикових ділянках не завжди забезпечує надходження митних платежів у повному обсязі, що вплинуло на рішення про запровадження митного контролю після випуску товарів у вільний обіг.

Основний пріоритет, який висувається контрольно-перевірочними заходами, є встановлення точності та достовірності декларацій, а також всієї комерційної інформації, пов'язаної зі здійсненням суб'єктом ЗЕД зовнішньоторговельних операцій. Під час такої перевірки беруться до уваги імпорتنі або експортні контракти, укладені та закриті за визначений період [202]. Митний пост-аудит відображає нову концепцію митного контролю, реалізація якої забезпечує такий ефект, як мінімізація проведення митних процедур і скорочення термінів перебування товарів під митним контролем. Здійснення митного пост-аудиту – це важлива складова системи управління ризиками.

Резервом підвищення контрольної-перевірочної роботи фіскальних органів є документальні перевірки, які спрямовані не тільки на пошук додаткових резервів мобілізації доходів бюджету, а й на попередження та протидію шахрайству й обману в митній сфері, складова частина яких – уникнення від сплати податків при переміщенні товарів через митний кордон країни. Це відображає один із головних мотивів реалізації державної економічної політики – організація контролю за повнотою та своєчасністю виконання економічними суб'єктами податкових зобов'язань перед бюджетом [239, с. 144]. У цьому напрямку ефективним засобом реалізації контролю є координація дій органів центральної виконавчої влади, запровадження нових форм контролю і контрольних заходів.

Однак зосередження контрольних заходів на контролі після митної очистки товарів має ґрунтуватись на аналізі ризиків й управлінні ними, методах аудиту бухгалтерської звітності та документації, що спрощує механізм митного контролю та митного оформлення на кордоні. Перелік основних чинників проведення митного пост-аудиту і запровадження спрощеної процедури контролю на кордоні подано на рис. 2.4.

Головними чинниками перенесення акценту контролю за товарами, що переміщують через митний кордон України, на контроль після їхнього випуску у вільний обіг є забезпечення прозорості та пришвидшення митного оформлення. Це досягається за рахунок використання сучасних інформаційних технологій, що дають змогу виявити, оцінити та усунути ризик у момент переміщення або випуску товарів у вільний обіг. Інші пріоритети спрямовано на забезпечення прозорості контролю з одночасним посиленням відповідальності та невідворотністю її настання.

Такий важливий чинник, як декорумпованість системи, у реалізації митного пост-аудиту полягає в автоматизації всіх процесів і етапів контролю. Отже, акценти зміщуються не тільки у бік посилення контролю після випуску товарів у вільний обіг на митну територію, а й передбачають мінімізацію втручання людського чинника у контроль за суб'єктами ЗЕД. Це важливо з

погляду усунення зловживань службовим становищем в особистих цілях, які могли бути реалізовані раніше через обрання на власний розсуд посадовою особою митних органів обсягу і форм митного контролю.



Рис. 2.4. Чинники проведення ефективного митного пост-аудиту*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [87; 126, с. 72; 135, с. 191].

Як зазначають окремі науковці [54, с. 4; 124, с. 66], головною причиною порушень митного та податкового законодавства і злочинів корупційної спрямованості є високий рівень ставок митних платежів щодо товарів, які переміщують через митний кордон, обтяжливість адміністративної системи контролю на кордоні та транспорті. Високий рівень ставок податків зумовлений необхідністю наповнення бюджету, хоча в європейських країнах обсяг надходження від мита у доходах бюджету коливається від 1 до 2%. Однак цей факт забезпечує сприятливе середовище для корупційних виявів.

У XIX ст. В. Петті зауважив, що однією з незручностей стягнення податків при ввезенні є «...легкість контрабандного переміщення товарів за допомогою

підкупу, таємної змови, приховування і маскуванню товарів, причому не заважає ні присяга митних чиновників, ні кара, і в той самий час існують різні способи послаблення чи відміни цієї кари після встановлення порушення [133, с. 49]». Як зазначає О. Бакаєва, таке положення застосовувала колишня радянська влада, ввівши преміювання осіб, які активно вели боротьбу з незаконним переміщенням товарів. Винагорода була встановлена у розмірі 20% від конфіскованого майна при затриманні порушників (грошима чи натурою) [12]. Обидві сторони процесу переміщення товарів через митний кордон зацікавлені у збереженні взаємовідносин: для посадової особи митного органу – це отримання додаткової винагороди, для суб'єкта ЗЕД – полегшення проходження митних формальностей, зниження рівня легітимної сплати податків шляхом заниження митної вартості або недостовірного декларування товарів.

Корупція як небезпечний економічний злочин впливає на розвиток тіньового сектору економіки країни, оскільки акумульовані у незаконний спосіб грошові кошти офіційно не декларуються, а податки від таких «доходів» до бюджету не сплачуються [74, с. 34]. Т. Антропова зазначає, що корупція – це загроза, і як явище вторинне вона є наслідком загрозливих тенденцій в економіці, що виникають за суперечності інтересів різних сторін [7, с. 12]. Саме тому органи центральної виконавчої влади докладають зусиль і запроваджують нові механізми контролю, що ґрунтуються на системі електронного адміністрування податків з метою унеможливлення махінацій та маніпуляцій у податковій і митній сферах.

Прагнення України інтегруватись в європейську спільноту стає додатковим потужним стимулом соціально-економічних перетворень, в реалізації яких важлива роль належить фіскальним органам і міжнародному співробітництву, що здійснюється нині в галузі державної митної справи [40, с. 107]. У МКУ визначено шість напрямів співробітництва, які передбачають проведення спільних заходів у пунктах пропуску через державний кордон, що спрямовані на профілактику, запобігання та виявлення контрабанди товарів, порушення митних правил, а також припинення правопорушень у сфері службової діяльності

працівників митних органів. Важливим з погляду реалізації митного пост-аудиту є обмін інформацією, в тому числі з використанням інформаційних технологій і систем.

Отже, контроль після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни – це одна з форм митного контролю, відображена у митному законодавстві у вигляді документальних перевірок, а головна ідея її запровадження – полегшення міжнародної торгівлі та зменшення проміжку часу на здійснення митних формальностей при митному оформленні. Залежно від чинників опосередкованого і прямого впливу (рис. 2.5), така форма використовується як резерв для додаткових надходжень від митних платежів до бюджету, а з практичної точки зору вона передбачає усунення та запобігання митному комерційному шахрайству і подолання схем мінімізації податків при переміщенні товарів через митний кордон.

Загалом фінансові детермінанти контролю після випуску товарів у вільний обіг можна визначити як якісні динамічні структури, що характеризують причинно-наслідковий зв'язок між виникненням розбалансованості бюджетних надходжень та порушенням інтегрованої єдності системоутворюючих елементів митної системи. Зв'язок між детермінантами опосередкованого і прямого впливу є дуже рухливим: те, що в одних умовах відіграє роль передумови, в інших може бути причиною, чинником або ланкою, що опосередковує вплив.

Однак це не повний перелік причин, які впливають на послаблення захисту внутрішнього ринку України від недоброякісних товарів і їхнього неправомірного потрапляння на територію держави, введення контролю над товарами, що перебувають у різних митних режимах як на кордоні, так і в середині країни, виконання економіко-регулятивної функції. На думку П. Пашка та Д. Пашка, однією з таких причин є поглинання митної служби податковою та утворення єдиного фіскального відомства [126, с. 71], тобто відсутність скоординованих заходів контролю в межах одного відомства та єдиної внутрішньої структури, на яку покладено зобов'язання щодо розвитку митного пост-аудиту в Україні та ефективного його застосування.



Рис. 2.5. Детермінанти митного контролю після випуску товарів у вільний обіг*

*Примітка. Розробка автора.

Грунтуючись на комплексному аналізі основної концепції контролю після випуску товарів у вільний обіг, у контексті структурування його фінансових детермінант можна дійти висновку, що такі детермінанти:

- 1) визначають особливості розвитку митного пост-аудиту і впливають на глибину проведення контрольних заходів;
- 2) є динамічними структури, оскільки належать до процесів і явищ, що зумовлюють, характеризують, визначають специфічні риси митного пост-аудиту;
- 3) слід розглядати як системні структури, оскільки їхня дія і взаємодія між собою відбуваються в межах бюджетної, податкової і митної систем;
- 4) спричиняють розбалансованість бюджетних надходжень унаслідок об'єктивних і суб'єктивних обставин, зумовлених метою та цілями уникнення суб'єктами ЗЕД виконання податкових зобов'язань у повному обсязі.

Застосування в практиці митного пост-аудиту такого структурування фінансових детермінант митного контролю після випуску товарів у вільний обіг дає змогу своєчасно виявляти резерви додаткових надходжень від митних платежів до бюджету, а з практичної точки зору сприяє усуненню та запобіганню митному комерційному шахрайству і подоланню схем мінімізації податків при переміщенні товарів через митний кордон.

2.3. Організація та етапи проведення митного пост-аудиту

Очевидна необхідність вдосконалення системи управління та організаційно-методичної підтримки контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, зумовлена зміною підходів до здійснення митного контролю. Це передбачає розробку принципово нових організаційного і методичного забезпечення та підвищення якості здійснення митного контролю, що відіграє важливу роль як в економіці країни, так і у формуванні податкової культури суспільства.

В умовах формування нових економічних стандартів завдання фіскальних органів зводяться до контролю за рухом товарів і забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави через поповнення державного бюджету та захист національних інтересів. Широкого поширення у науковій літературі набуло визначення механізмів забезпечення ефективності митного пост-аудиту в умовах реформування механізму адміністрування митних платежів. Однак в Україні залишаються невирішеними досі питання організації документальних перевірок щодо дотримання вимог митного законодавства, взаємодії структурних підрозділів фіскальної служби при плануванні та проведенні контрольних-перевірочних заходів, а також порядку їхнього проведення відповідними органами.

Реалізація принципів митного контролю передбачає заповнення прогалін у дослідженнях щодо обґрунтування заходів контролю за зовнішньоекономічними операціями, виявлення слабких сторін у здійсненні митного пост-аудиту та окреслення напрямів покращення адміністрування у митній сфері. В умовах вільної торгівлі для економічних суб'єктів пришвидшення митного оформлення товарів є пріоритетом у діяльності фіскальних органів, проте не можна в цьому разі допускати послаблення митного контролю. Саме тому важливою формою митного контролю є документальна перевірка як сукупність контрольних заходів після випуску товарів у вільний обіг, тобто митний контроль, який ґрунтується на методах аудиту.

Механізм організації і реалізації митного пост-аудиту є складним процесом, який умовно можна поділити на три етапи (рис. 2.6): 1) підготовка та попереднє планування аудиту; 2) проведення аудиту; 3) завершення аудиту [235, с. 103; 243, с. 13].

При цьому кожен етап характеризується чітко визначеними процедурами, наприклад, на етапі планування та підготовки до аудиту використовується інформація за результатами спрацювання системи управління ризиками, інформація, отримана із зовнішніх джерел, інтуїція посадових осіб, яка має бути обґрунтована і підтверджена документально (неавтоматизований контроль).

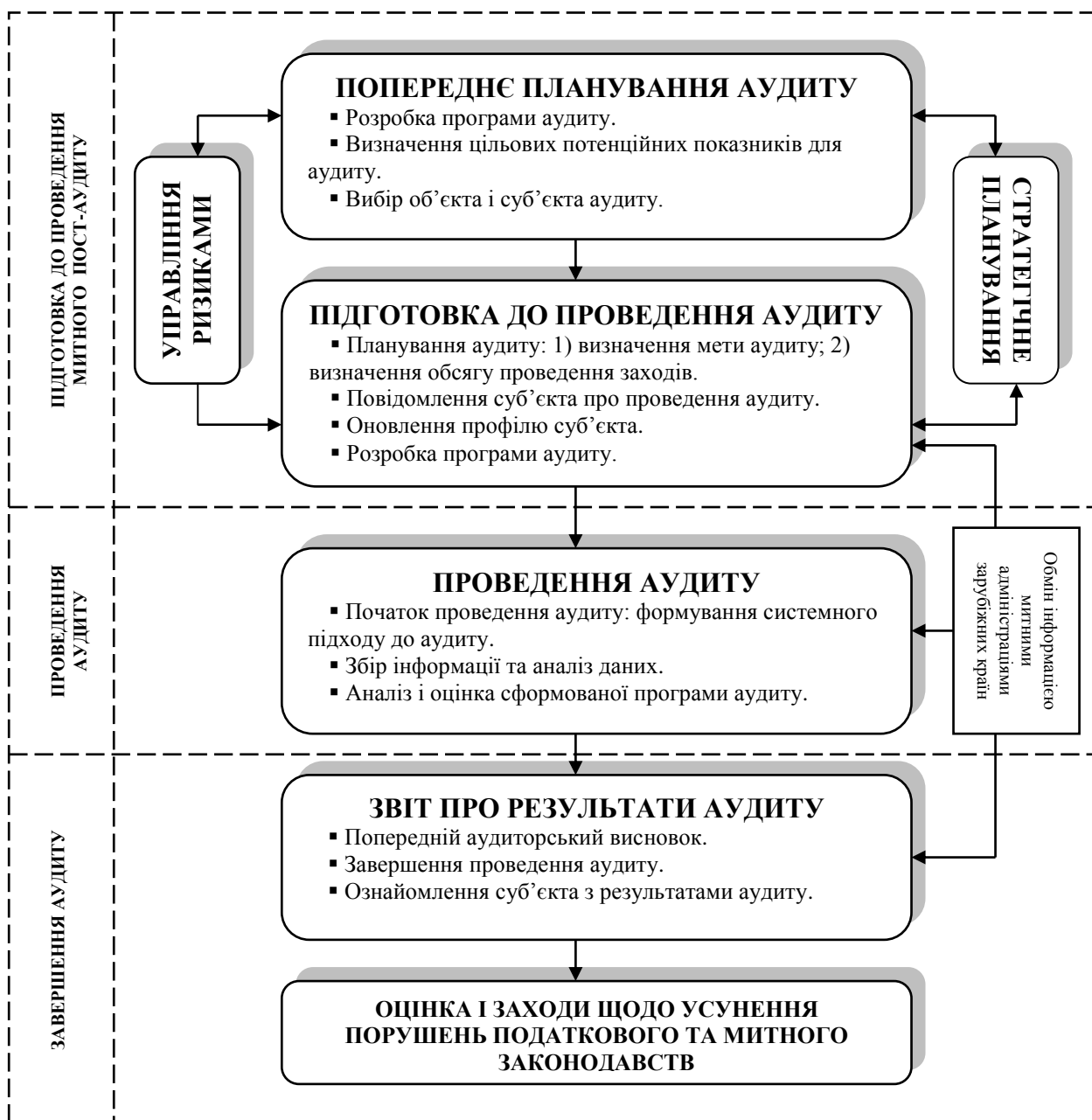


Рис. 2.6. Організація та механізм реалізації митного пост-аудиту*

*Примітка. Розробка автора.

Аудит після випуску товарів у вільний обіг дає змогу: 1) скоротити кількість контрольних заходів, що застосовуються на етапі подання митної декларації до оформлення; 2) покращити стан забезпечення надходження митних платежів до бюджету. Як свідчить досвід Японії, завдяки широкому застосуванню митного пост-аудиту відбулось збільшення у два рази обсягів надходжень у 2009 р. порівняно з 1999 р. [202]. Неодноразово у річних звітах

ВМО наголошує на ефективності митного пост-аудиту, позитивно оцінюючи його запровадження у різних країнах світу (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Результативність митного пост-аудиту митними адміністраціями Канади і Тайваню протягом 2010-2011 рр.*

№ з/п	Показник	Канада	Тайвань
1.	Кількість посадових осіб, задіяних у проведенні аудиту, чол.	369	40
2.	Проведені аудиторські перевірки, од.	3143	454
3.	Обсяг донарахованих мита та митних платежів за результатами митного пост-аудиту, млн. дол.	58,00	26,58
4.	Класифікація типів порушень, встановлених за результатами митного пост-аудиту, %	100,00	100,00
	- зниження митної вартості товарів	7,13	49,57
	- тарифна класифікація товарів	18,80	18,70
	- країна походження товарів (отримання пільг і преференцій)	6,44	1,72
	- інші	67,63	30,01

*Примітка. Складено автором самостійно на основі [247; 248].

Подані в табл. 2.10 дані свідчать, що найбільш поширеними порушеннями митного законодавства є такі: 1) зниження митної вартості товарів; 2) класифікація товарів; 3) неправомірне застосування митних пільг і преференцій [247; 248]. Аналогічні порушення вчиняються суб'єктами ЗЕД і в Україні, що зумовило визначення основних напрямів здійснення документальних перевірок з питань державної митної справи контролюючими органами. Слід зазначити, що структура донарахованих митних платежів відрізняється за країнами, оскільки митна система є індивідуальною у кожному окремому випадку і характеризується різним рівнем митного оподаткування, що відповідно відображається на намірах економічних суб'єктів.

Не всі країни використовують ідентичну систему митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту. Це зумовлено можливістю та необхідністю запровадження у митну практику спрощення митних процедур і перенесення акценту контролю на етап після випуску товарів у вільний обіг.

Незважаючи на незначний досвід застосування в Україні митного пост-аудиту, постає необхідність інтегрування цієї форми контролю у загальну систему контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів. Це передбачає створення єдиної системи планування та реалізації контролю за суб'єктами ЗЕД, що дають змогу комплексно підійти до виявлення можливих порушень податкового та митного законодавства, посилити взаємодію структурних підрозділів фіскальної служби.

Особливу роль у вирішенні завдань вдосконалення здійснення митного пост-аудиту мають відігравати заходи, спрямовані на підвищення результативності виїзних документальних перевірок. Порядок проведення виїзних перевірок за останній період значно вдосконалено, проте залишаються невирішеними певні проблеми.

Митний пост-аудит потрібно розпочинати з організації роботи при виявленні та опрацюванні митних ризиків у діяльності підприємств і проведенні доперевірочного аналізу інформації та документів щодо їхньої зовнішньоекономічної діяльності. Такий поділ означає, що відбір об'єктів і суб'єктів контрольно-перевірочних заходів здійснюється шляхом: 1) застосування критеріїв ризику (при проведенні планових документальних перевірок); 2) виявлення або отримання певної інформації, яка свідчить про порушення підприємством вимог чинного законодавства (при проведенні позапланових перевірок). Це свідчить про те, що на етапі відбору суб'єктів ЗЕД до проведення перевірок потрібно використовувати автоматизований і неавтоматизований контроль за їхньою діяльністю.

Такий порядок реалізації етапу підготовки до проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства нашої країни з питань державної митної справи був визначений Міністерством доходів і зборів України [156]. Однак у зв'язку зі скасуванням цього нормативного документа в органах фіскальної служби відсутня законодавчо закріплена методика організації та проведення документальних перевірок, що є суттєвим недоліком. Це призводить до того, що методичні підходи до формування таких заходів не мають

системного характеру та не визначають процес взаємодії структурних підрозділів щодо підготовки і проведення документальних перевірок, а також реалізації матеріалів за результатами контрольно-перевірочних заходів.

Натомість розроблено Методичні рекомендації стосовно порядку оформлення документів у ході проведення документальних перевірок, а також реалізації їхніх матеріалів [102]. Цей регламент має лише рекомендаційний характер для застосування посадовими особами запропонованого комплексу заходів: 1) прийняття рішень щодо проведення контрольних заходів – визначення терміну проведення документальної перевірки (умов продовження або призупинення); 2) організації проведення планових і позапланових документальних перевірок; 3) обґрунтування умов допуску посадових осіб до проведення перевірок; 4) оформлення та реалізація матеріалів документальних перевірок. Норми документа дублюють положення МКУ щодо визначення форм митного пост-аудиту, умов допуску до проведення перевірок і реалізації їхніх результатів. Однак визначення конкретного алгоритму організації, проведення і реалізації матеріалів контрольно-перевірочних заходів перебуває поза законодавчо врегульованими межами. Такий стан справ є неприйнятним, що зумовлює необхідність запровадження етапів організації та проведення перевірок, умов взаємодії між структурними підрозділами територіальних органів фіскальної служби. Лише за таких умов можливо досягти позитивного ефекту від заходів митного пост-аудиту за зовнішньоекономічними операціями.

В умовах обмежених можливостей фіскальних органів щодо забезпечення охоплення учасників ЗЕД контрольно-перевірочними заходами проблема невідворотності покарання за скоєні правопорушення законодавства у митній сфері може бути вирішена лише за умови дотримання таких умов:

- наявність ефективної системи відбору платників податків для виїзних документальних перевірок;

- здійснення фіскальними органами ретельної доперевірочної підготовки.

Доперевірочна підготовка як комплекс заходів, які застосовують фіскальні органи для проведення документальних перевірок суб'єктів ЗЕД, передбачає два види заходів:

1) доперевірочний аналіз – аналітична робота з інформацією про суб'єкта ЗЕД, наявною в розпорядженні контролюючих органів, і формування за її результатами висновків, які є достатніми для забезпечення ефективності майбутньої документальної перевірки;

2) організаційні заходи, необхідні для ефективного проведення перевірки у встановлені терміни.

Як підтверджує практика митного і податкового контролю, фіскальні органи у межах підготовки до проведення документальних перевірок застосовують процедури доперевірочного аналізу. Це використовують також при організації перевірки для визначення достовірності та повноти нарахування митних платежів. Проте методичні підходи до цих заходів не мають системного характеру і визначаються значною мірою на основі досвіду та знань посадових осіб фіскальних органів, які проводять цей аналіз. При цьому недостатня урегульованість процедур, пов'язаних із проведенням доперевірочного аналізу, у митному і податковому законодавстві та в регламентах ДФС України, відсутність єдиних вимог до його організації та невідпрацьованість відповідного методичного апарату, а також відносно низький рівень дослідження цієї проблематики в науковій літературі істотно знижують ефективність цього напрямку діяльності.

Здебільшого в ході відбору об'єктів контролю фіскальні органи аналізують інформацію, яка може свідчити про можливі порушення вимог митного законодавства. На цьому етапі проводиться доперевірочний аналіз, інформаційними джерелами якого є наявні документи, подані суб'єктами ЗЕД при митному оформленні товарів, інформація, отримана від компетентних органів зарубіжних країн і правоохоронних та інших органів центральної виконавчої влади. Загалом комплекс інформації, яка підлягає аналізу, подано в табл. 2.11.

**Інформаційний базис доперевірочного аналізу дотримання вимог
законодавства з питань державної митної справи***

Характер порушень	Зниження митної вартості товарів	Класифікаційна робота	Країна походження товарів	Інші види порушень	
Інформаційний базис доперевірочного аналізу	Матеріали попередніх перевірок підприємства щодо раніше виявлених порушень вимог законодавства при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, у тому числі фактів порушень митних правил, інформація про визначені суми грошових зобов'язань (у тому числі застосованих штрафних (фінансових) санкцій).				
	Інформація про обсяги експортно-імпорتنних операцій, джерела придбання товарів.				
	Дані моніторингу електронних копій митних декларацій.				
	Інформація щодо дотримання термінів подання митних декларацій.				
	Інформація щодо товарів, митне оформлення яких завершено, отримана від суб'єктів ЗЕД та виробників таких товарів.				
	Наявна в базах даних фіскальної служби інформація щодо залучення підприємства до схем ухилення від оподаткування шляхом формування податкового кредиту з ПДВ третім особам за рахунок безтоварного постачання імпортованого податкового кредиту (наявність ризиків середнього ступеня).				
	Наявна в базах даних фіскальної служби інформація щодо взаємодії підприємства із суб'єктами господарювання високого ступеня ризику.				
	Особливості товарів (наприклад, товари «групи прикриття»), які переміщує через митний кордон України таке підприємство.				
	Отримані від уповноважених органів іноземних держав відповіді на запити щодо підтвердження автентичності документів, наданих при митному оформленні, щодо відомостей про вартісні, кількісні або якісні характеристики, країну походження, склад товару та ін.				
	Інформація, отримана з висновків акредитованих відповідно до законодавства експертів.				
	Наявність фактів зниження митної вартості товарів при їхньому ввезенні на митну територію України, наявність фактів (рішень) коригування митної вартості, класифікації таких товарів тощо.				
			Наявність фактів безпідставного застосування пільг зі сплати митних платежів при імпорті та експорті товарів.		
	Інформація щодо пов'язаних осіб з підприємством.				
	Рішення щодо коригування митної вартості, прийняті всіма митницями ДФС.				
		Класифікаційні рішення, прийняті всіма митницями ДФС.			
Інша інформація щодо підприємства, яка може бути використана під час відбору потенційних об'єктів контролю та проведення доперевірочного аналізу діяльності, з метою визначення можливих ризиків порушень чинного законодавства та питань, що підлягають першочерговій перевірці.					

*Примітка. Розроблено автором самостійно на основі [102; 112; 156].

У рамках доперевірочного аналізу використовується сформована та упорядкована, повністю або частково децентралізована, адекватна цілям управління система спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації і узагальнення всіх видів інформація, здатна відобразити основу нарахування, митні ризики і чинники, що впливають на них. Інформаційний масив доперевірочного аналізу формується за допомогою сучасних інформаційних технологій, що використовують у митному контролі за переміщенням товарів через митний кордон.

Аналітичне забезпечення має формувати сукупність різних методик аналізу достовірності декларування товарів. Аналітичні процедури, що використовуються у рамках доперевірочного аналізу, передбачають систематичне проведення обробки, контролю, аналізу і порівняння показників митної декларації з зовнішніми джерелами інформації.

Досліджуючи різні чинники впливу на ефективність проведення документальних перевірок, Т. Сіразова визначає доперевірочний аналіз як важливу умову ефективності організації виїзних документальних перевірок, що в умовах дефіциту кадрових ресурсів і законодавчо встановлених жорстких обмежень періодичності та тривалості такої форми контролю дає змогу обрати оптимальну стратегію організації перевірки. Це допускає можливість введення у програму її проведення питань контролю над тими сферами економічної діяльності, ймовірність виявлення порушень митного законодавства в яких є максимальною [188].

Таким чином, доперевірочний аналіз має бути невід'ємною частиною процесу підготовки до документальних перевірок і проводитись за всіма економічними суб'єктами – учасниками цілісного ланцюжка поставок товарів у межах зовнішньоторговельних контрактів і подальшої їхньої реалізації на території України.

Якісне проведення доперевірочного аналізу дає змогу фіскальним органам:

– поглибити або спростувати сформульовані на стадії планування документальних перевірок висновки про ймовірну наявність порушень митного

та податкового законодавств, встановити сфери економічної діяльності суб'єкта ЗЕД, в яких існує найбільша ймовірність ризику несплати або недоплати митних платежів при переміщенні товарів через митний кордон України;

– оцінити ризик вчиненого правопорушення, а також передбачити обсяг несплачених митних платежів;

– оцінити обсяг необхідних для виявлення передбачуваних порушень працевитрат фахівців фіскального органу на проведення документальної перевірки, а також ступінь її ефективності;

– розробити загальну стратегію майбутньої документальної перевірки і детальний підхід до характеру, термінів проведення і обсягу контрольних заходів.

Як зазначають В. Туржанський і О. Яковенко, важливим методом наукового дослідження, який дає змогу дослідити процес організації та здійснення митного пост-аудиту у взаємозв'язку й взаємозалежності його етапів та інших складових елементів, є моделювання [207, с. 222]. За характером моделювання поділяють на предметне та знакове (інформаційне). Наприклад, в економічній теорії найчастіше використовують знакове моделювання, при якому моделями, як правило, є формули, графіки, схеми і рисунки. Ці моделі мають відповідати таким вимогам: змістовність і реалістичність прийнятих припущень, можливість інформаційного забезпечення і верифікації [104, с. 35]. Графічне зображення моделей може бути у формі теоретичного відображення залежності між економічними змінними і використанням з метою пояснення процесів функціонування ірреальних економічних систем або їхніх складових елементів [55, с. 88–89]. Саме за допомогою знакового моделювання можна побудувати взаємозв'язок між чинниками, які спричиняють ризик порушення митного законодавства, та зобразити процесно-інформаційну модель митного пост-аудиту. Моделювання організації та проведення митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту, залежить від результатів доперевірочного аналізу.

За результатами доперевірочних заходів, які охоплюють дані системи управління ризиками, моніторингу зовнішньоекономічних операцій, експертних підрозділів фіскальної служби, зовнішню інформацію, одержану від компетентних органів іноземних держав, потрібно формувати довідку, в якій зазначаються: 1) виявлені ризики в діяльності суб'єкта ЗЕД; 2) виявлені можливі порушення законодавства з питань митної справи з обов'язковим їхнім обґрунтуванням нормами правових актів, визначенням обсягів можливих втрат бюджету; 3) заходи, які було вжито або котрі потрібно застосовувати для забезпечення збору доказової бази щодо виявлення можливих порушень; 4) схеми мінімізації розміру оподаткування. Отже, такий аналітичний документ визначає чинники, під впливом яких формуються організаційно-методичні принципи проведення митного пост-аудиту.

Важливу роль в організації процесу контролю після випуску товарів у вільний обіг відіграють конкретні групи порушень законодавства з питань державної митної справи. До таких груп порушень за положеннями МКУ належать: 1) порушення правильності визначення бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів (чинник G); 2) недостатні обґрунтованість та законність надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування (чинник P); 3) сумнівність щодо правильності класифікації згідно з УКТЗЕД товарів, щодо яких проведено митне оформлення (чинник C); 4) невідповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення (чинник F); 5) порушення законності переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі ввезення товарів на територію вільної економічної зони або їхнє вивезення з цієї зони (чинник Z).

Інша система критеріїв, яка може бути застосована, – це елементи, що впливають на величину об'єкта оподаткування, ставки мита, умови перебування товарів у задекларованому режимі. До таких критеріїв належать: 1) митна вартість товарів (CV); 2) країна походження товару, що підтверджується

відповідним сертифікатом країни походження (RO); 3) код товару згідно з УКТЗЕД (CU); 4) умови поміщення товарів у задекларований режим (CPG).

Окреслена вище система чинників перебуває у різних площинах і умовно поділена на групи порушень у сфері державної митної справи та елементи, які прямо чи опосередковано можуть вплинути на правильність визначення бази оподаткування, своєчасність, достовірність і повноту нарахування та сплати митних платежів. У результаті узагальнення вищеперелічених чинників і критеріїв можна сформувати пофакторну модель варіації можливих порушень законодавства з питань дотримання вимог державної митної справи (рис. 2.7).

Таке групування дає змогу визначити можливі варіації порушень митного законодавства на етапі доперевірочного аналізу і сформувати чіткий перелік первинних документів бухгалтерського обліку, реєстрів аналітичного обліку, зовнішньоекономічних документів, що підлягатимуть перевірці суцільним порядком. Це важливо з погляду виокремлення тих ділянок у сформованій системі обліку господарських операцій, які можуть стосуватись вчинених правопорушень. Такий підхід дасть можливість на етапі підготовки до контрольних-перевірочних заходів сформувати програму перевірки та визначити конкретні питання, що потрібно вирішити, й оптимізувати процес реалізації митного пост-аудиту.

Отже, пофакторний доперевірочний аналіз є важливим заходом для забезпечення руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань та створення умов майбутньої документальної перевірки. Аналогічної точки зору дотримуються М. Губарева і О. Кузьменко, які, аналізуючи основні критерії відбору платників податків до перевірок, обґрунтовують необхідність проведення доперевірочного аналізу на етапі планування контрольних заходів [39, с. 252; 88]. Такі заходи на етапі відбору об'єктів контролю і планування цих заходів у межах реалізації митного пост-аудиту змінюють орієнтацію митного контролю на суб'єктів ЗЕД із високим ступенем ризику.

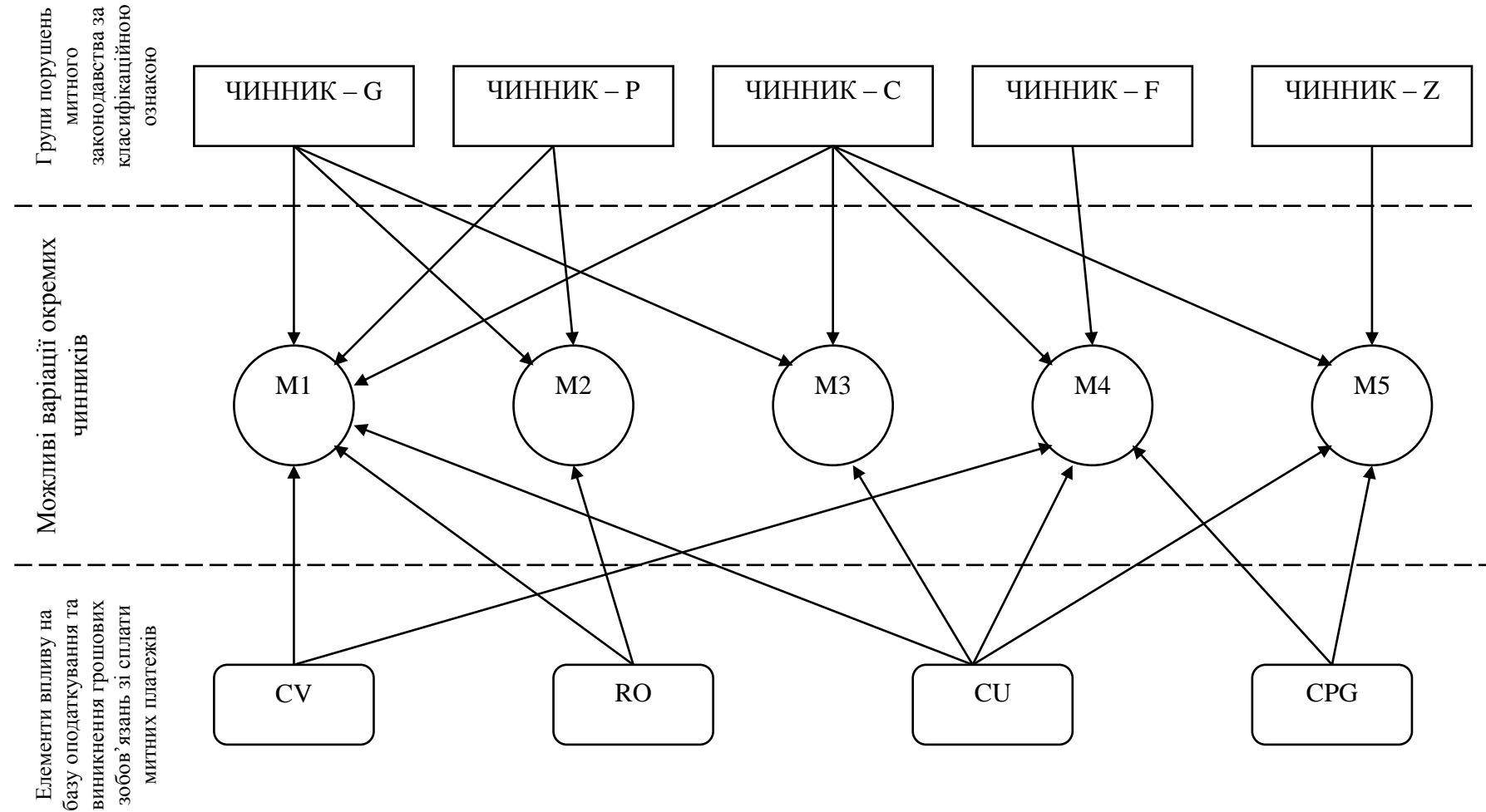


Рис. 2.7. Пофакторна варіація можливих порушень законодавства з питань державної митної справи*

*Примітка. Розробка автора.

Доперевірочний аналіз дає змогу чітко простежити відхилення рівня, динаміки, співвідношення різних показників митної декларації суб'єкта ЗЕД від аналогічних показників, інтегрованих в Єдину автоматизовану інформаційну систему. Одночасно слід враховувати й інші інформаційні ресурси, які надходять від компетентних органів зарубіжних країн, а також проводити аналіз цінкових параметрів біржових угод, угод на перевезення вантажів і порівнювати за окремими товарними групами офіційну зовнішньоекономічну статистику. Доперевірочна аналітична робота фіскальних органів – це інструмент, метою якого є виявлення ознак можливих правопорушень учасників ЗЕД із проведенням у подальшому контролю у формі планових і позапланових документальних перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи України. У сучасних умовах розвитку контролю за виконанням економічними суб'єктами податкових зобов'язань важливою складовою процесу планування і підготовки документальних перевірок є цілеспрямований відбір суб'єктів ЗЕД. На важливості проведення такого заходу наголошують А.Зубарева та Н. Філіппова. Це дає змогу класифікувати учасників ЗЕД за такими ознаками [65, с. 28; 211, с. 13]: 1) ступінь довіри до суб'єкта ЗЕД зі сторони фіскальних органів; періодичність проведення зовнішньоекономічної операції; 2) належність до аналітичної товарної групи (коди УКТЗЕД за аналітичними групами); 3) співвідношення за масштабами зовнішньоекономічної діяльності; 4) характер і особливість угоди та мета переміщення.

Основними способами відбору об'єктів контролю є такі: 1) результати системи управління ризиками; 2) результати вибірки, що ґрунтуються на інтуїції та досвіді посадових осіб або доступних джерелах інформації про події, які вплинули на недотримання вимог законодавства; 3) комбінація двох зазначених вище методів [82, с. 19]. Митний пост-аудит дає змогу виправити помилки, допущені на етапі обробки декларацій, та виявити можливі випадки шахрайства у сфері державної митної справи.

Цілеспрямований відбір учасників ЗЕД – це головна умова підвищення ефективності системи митного контролю за дотриманням вимог законодавства,

що максимально мобілізує зусилля фіскальних органів на перевірках тих суб'єктів, імовірність виявлення порушень в яких є найбільш реальною. Проте такий відбір суб'єктів залишає за межами контролю після випуску товарів у вільний обіг тих, кого можна назвати сумлінними суб'єктами ЗЕД. У підсумку така категорія на довготривалий період випадає з поля зору контролюючих органів.

Митні адміністрації зарубіжних країн організують процес відбору шляхом використання системи управління ризиками і системи категоризації учасників ЗЕД. Однак на рівні митного органу інформація системи не завжди є достатньою, оскільки сукупність перевірених осіб має динамічний за часом характер, а їхня діяльність характеризується високим рівнем невизначеності. Важливим чинником, що впливає на результати документальної перевірки після випуску товарів, є якісний відбір перевірених осіб на етапі її організації та планування.

Результативність контрольно-перевірочної роботи залежить від якості методик, що використовуються у процесі проведення документальних перевірок. Зважаючи на відсутність єдиного системного підходу до проведення перевірок з питань дотримання вимог законодавства з державної митної справи, слід розробити методику проведення митного пост-аудиту за конкретними напрямками можливих порушень податкового і митного законодавства. У результаті проведення такої роботи можна забезпечити зростання результативності документальних перевірок і скорочення працевитрат і часу, необхідних для проведення контрольно-перевірочних заходів. Крім того, збільшується відсоток охоплення перевірками суб'єктів ЗЕД.

2.4. Механізм здійснення митного контролю на основі методів аудиту

Результативність діяльності фіскальних органів і величина доходів бюджету залежать від якості проведеного митного контролю. Якщо він неефективний, суб'єкти ЗЕД будуть вишукувати можливості вчиняти шахрайські дії, спрямовані на зменшення сплати митних платежів, що в підсумку призведе до зменшення обсягу надходжень до бюджету і стане причиною нагнітання соціальної напруженості у суспільстві.

Врахування специфіки митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту, дає змогу проводити подальше дослідження різних теоретичних і практичних положень. При їхньому розвитку слід враховувати, що проведення документальних перевірок після випуску товарів у вільний обіг здійснюється в умовах зростання чисельності учасників ЗЕД, підвищення невизначеності при проведенні аналітичної роботи.

В Україні проведення документальних перевірок здійснюється диференційовано, залежно від статусу платника податків. Здебільшого документальні перевірки проводять посадові особи цих головних управлінь Державної фіскальної служби, яким підпорядковані податкові інспекції, де суб'єкт ЗЕД, що підлягає перевірці, перебуває за основним місцем обліку. Документальні перевірки, дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи, великих платників податків, які перебувають на обліку у спеціалізованих державних податкових інспекціях з обслуговування великих платників податків Міжрегіонального головного управління (спеціалізовані державні податкові інспекції), проводяться посадовими особами головних управлінь, зона діяльності яких збігається із зоною діяльності таких спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Реалізація контрольних-перевірочних заходів у межах митного пост-аудиту передбачає перевірку фактів відповідності товарів згідно з вимогами визначеної процедури, дотримання цих вимог і умов використання товарів у відповідних митних режимах, а також перевірка достовірності відомостей, зазначених у

митних деклараціях, шляхом зіставлення цих даних з даними бухгалтерського обліку та звітності, з рахунками або іншою інформацією економічних суб'єктів. Визначають такі основні види перевірок: 1) документальна невіздна перевірка; 2) документальна віздна перевірка (планова або позапланова). Окрім таких видів документальних перевірок, М. Кокнаєва і С. Крухмальов виокремлюють камеральну перевірку на етапі після випуску товарів у вільний обіг [78, с. 12; 87]. Однак у МКУ такий вид контрольного заходу не визначений, а аналогічний термін поданий у ПКУ як одна з форм податкового контролю, що реалізується шляхом проведення перевірки декларацій і розрахунків на наявність арифметичних та методологічних помилок. На нашу думку, введення терміна «камеральна перевірка» як підвиду перевірки на етапі митного контролю є недоречним, оскільки митним законодавством передбачено форматологічний контроль. Такий контроль базується на виявленні помилок, які пов'язані з неправильним заповненням окремих граф митної декларації, та проводиться на етапі подання уніфікованого документа під час митного оформлення [150].

Якщо види митного пост-аудиту визначено у МКУ, то методи його проведення представлено у нечіткій формі. При їхньому використанні обов'язково мають бути дотримані правові норми, оскільки акт документальної перевірки не матиме законної сили. Крім того, в межах однієї правової форми організації контрольно-перевірочних заходів можуть застосовуватись різні методи контролю, які інколи збігаються зі встановленими податковим і митним законодавствами формами контролю.

Проте методи митного пост-аудиту можна розподілити на методи проведення контрольних заходів і загальнонаукові методи. Залежно від ступеня охоплення даних, що підлягають перевірці, їх класифікують як суцільний, вибірковий або комбінований митний пост-аудит [207, с. 222]. О. Вакульчик і Т. Єдинак визначають загальнонаукові методи митного пост-аудиту: синтез забезпечує отримання результатів перевірки окремих ділянок обліку та звітності з метою їхнього узагальнення для складання акта (довідки) документальної перевірки; аналіз реалізується шляхом дослідження окремих складових

облікового процесу; дедукція передбачає проведення перевірки зобов'язань за митними платежами в аналітичних регістрах бухгалтерського обліку з подальшим порівнянням показників з інформацією у первинних документах та облікових регістрах; вибіркові спостереження використовуються при формуванні вибірки з окремих видів митних платежів [22, с. 13]. Варто також використовувати специфічні методи одержання інформації, зокрема фактичні та документальні [231]. Застосування сукупності перелічених вище методів забезпечує доказову базу у процесі проведення митного пост-аудиту та сприяє підвищенню його ефективності й результативності.

Для вивчення реального стану розрахунків з державним бюджетом фіскальні органи, використовуючи зазначені вище методи, досліджують документи фінансово-господарської діяльності, здійснюють їхню арифметичну перевірку, юридичне та логічне оцінювання. Таким чином, перевірка даних обліку і встановлення реального стану об'єкта перевірки є комплексом методів, які застосовують фіскальні органи при здійсненні митного пост-аудиту у формі документальної перевірки.

Важливе значення у процесі проведення контрольно-перевірочних заходів відведено методам документального контролю. Вони відносно трудомісткі, потребують знання законодавства, бухгалтерського обліку, до них доволі складно застосувати автоматизацію.

Група методів фактичного контролю об'єднує методи, пов'язані з контролем результатів фінансово-господарської діяльності та виконанням платниками податків зобов'язань у повному, точному розрахункові податків і своєчасному їхньому перерахуванні до бюджету [117, с. 226]. Використання такої групи методів при застосуванні митного пост-аудиту характеризується тим, що кількісний і якісний стан досліджуваного об'єкта встановлюється на основі обстеження, огляду, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та іншими способами аналогічного змісту. Методи фактичного контролю потребують спеціальних знань, а їхня автоматизація практично не можлива.

Алгоритм проведення митного пост-аудиту як документальної перевірки дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи з урахуванням зазначених вище методів подано на рис. 2.8.

Додатковими можуть бути інформативні методи, головною метою яких є отримання додаткової інформації та розширення перелічених вище методів. До таких методів Г. Нестретов зараховує зустрічні звірки, що використовуються з метою дослідження невідповідності у змісті декількох взаємопов'язаних документів [120, с. 31]. Застосування такого методу може бути ефективним у випадках необґрунтованого відображення операцій у бухгалтерському обліку.

Зустрічна звірка, яка проводиться у міру необхідності при здійсненні пост-митного аудиту, дає змогу з'ясувати певні питання перевірки, що пов'язані з зовнішньоторговельними операціями, інформацією, яка міститься у митних документах, а також вид та обсяг операцій із товарами і здійснених розрахунків за ними для з'ясування їхньої реальності та достовірності. Результати звірки використовуються винятково для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митних, комерційних та інших документах [107, с. 319]. Проте такі звірки не зараховано МКУ до документальних перевірок, а їхнє проведення може бути однією з підстав для призупинення документальної перевірки.

Відсутність єдиної системи підходів до проведення документальної перевірки дотримання законодавства з питань державної митної справи за конкретними напрямками негативно впливає на ефективність їхнього проведення. З огляду на це виникає необхідність її розробки за конкретними порушеннями вимог податкового і митного законодавств.

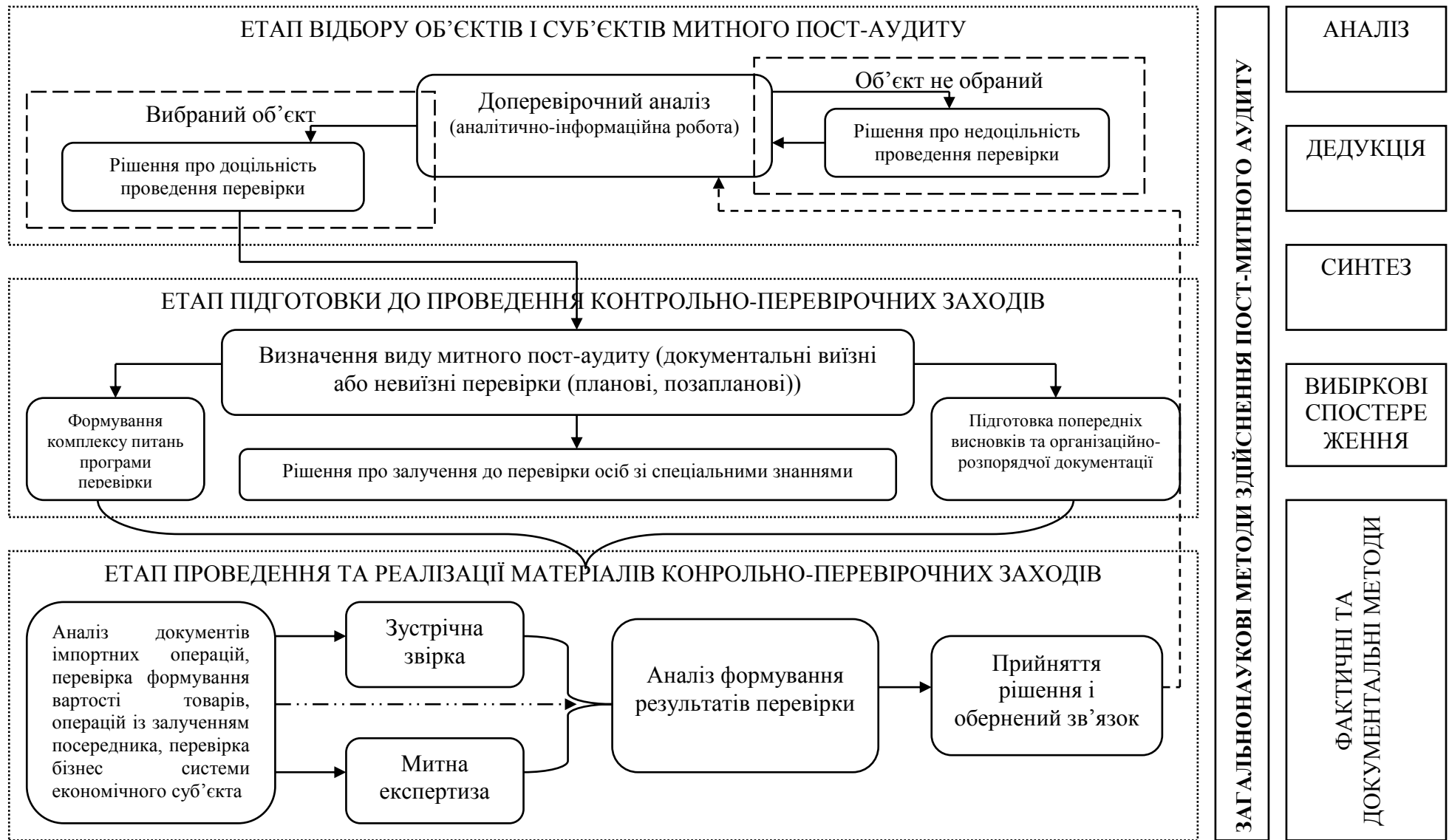


Рис. 2.8. Схематична модель організації та реалізації митного пост-аудиту в Україні*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [22 с. 13; 117 с. 226; 207, с. 222; 231].

Ефективність проведення документальної перевірки залежить від чіткої кваліфікації вчиненого правопорушення ймовірність якого визначена за результатами доперевірочного аналізу. Як зазначають А. Агапова та І. Іванча, найбільш значимим порушенням, з точки зору забезпечення фінансової безпеки держави, є заниження митної вартості товарів. Мета контролю митної вартості – визначення бази оподаткування, а також забезпечення однакових умов для всіх учасників ЗЕД щодо справляння митних платежів [2, с. 88; 67, с. 143]. Це підтверджується даними ДФС України, які засвідчують наявність найбільш типових порушень, виявлених при проведенні документальних перевірок (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Типові порушення митного законодавства, встановлені за результатами документальних перевірок протягом 2011–2013 рр.*

№ з/п	Зміст порушення	Сума, млн. грн.	Кількість фактів виявлення порушень
1.	Недекларування товарів	197,94	2
2.	Заниження митної вартості	187,09	1012
3.	Неправильна класифікація товарів	169,69	1154
4.	Неподання у визначений термін митної декларації	163,82	16
5.	Порушення законодавства у сфері виконання операцій з давальницькою сировиною	125,04	39
6.	Безпідставне застосування пільг	83,79	278
7.	Несплата митних платежів	50,53	95
8.	Відчуження товарів, ввезених як іноземні інвестиції	6,46	22
9.	Інші порушення	5,43	76
10.	Порушень законодавства, які б призвели до несплати митних платежів, не встановлено	0,00	341
ВСЬОГО:		989,79	3035

*Примітка. Складено автором самостійно на основі [115].

Заниження митної вартості та неправильна класифікація товарів є одними з найбільш поширених порушень, які виявлено за результатами документальних перевірок, а сумарний обсяг донарахувань за ними становив 187,09 і 169,69 млн. грн. відповідно (табл. 2.12). У кількісному виразі протягом 2011-2012 рр.

встановлено 1012 і 1154 факти класифікованих порушень згідно з результатами контрольних-перевірочних заходів.

Менш значимими порушеннями митного законодавства, які було виявлено за підсумками документальних перевірок протягом 2011–2013 рр. (табл. 2.12), є такі: 1) неподання у визначені терміни митної декларації – 16 встановлених фактів; 2) порушення законодавства у сфері виконання операцій із давальницькою сировиною – 39; 3) безпідставне застосування пільг і несплата митних платежів – 278 встановлених фактів заниження грошових зобов'язань на суму 83,79 млн. грн. і 95 встановлених фактів на суму 50,53 млн. грн.; 4) відчуження товарів і транспортних засобів, ввезених на митну територію України у вигляді іноземної інвестиції, – 22 встановлених факти заниження грошових зобов'язань на суму 6,46 млн. грн.

Контроль митної вартості товарів після випуску у вільний обіг є пріоритетним напрямом митного пост-аудиту з огляду на найбільший обсяг донарахованих митних платежів. Проблема достовірності заявлення митної вартості особливо актуальна, коли постає питання забезпечення надходжень до бюджету від митних платежів. Насамперед від цього залежить стійкість фінансової системи України.

Контроль митної вартості здійснюється у вигляді фактичного контролю після її заявлення декларантом. Проте, на думку А. Агапової та А. Дєточка, першочергово потрібно здійснювати контроль елементів формування митної вартості, які використані на митній території країни [1, с. 34; 49, с. 38]. У такий спосіб фіскальні органи формують банк даних за елементами вартості за кожною товарною групою відповідно до базисних умов поставки і країни походження товарів.

З метою підтвердження митної вартості товарів слід перевірити достовірність заявленої та встановленої митної вартості й своєчасність відображення цього показника в обліку суб'єктом ЗЕД і введення всіх компонентів у фактичну собівартість товару. Порядок обліку і формування собівартості імпортованих товарів визначається обліковою політикою

підприємства, що затверджується наказом. Достовірність відображення імпорتنих та експортних операцій суб'єкта ЗЕД може бути підтверджена рахунками-фактурами, актами наданих послуг із перевезення вантажів, банківськими виписками системи «SWIFT», а також іншими документами про факти отримання додаткових послуг і платежів, які є елементами митної вартості та які неможливо проконтролювати на етапі оформлення декларацій. З огляду на це можна запропонувати алгоритм аудиту митної вартості після випуску товарів у вільний обіг (рис. 2.9).

У процесі проведення перевірки важливо визначити мету використання імпортованого товару (основні засоби чи запаси), оскільки в межах діючих стандартів бухгалтерського обліку передбачено різні методики формування первісної вартості та собівартості товару. Детальний аналіз укладених договорів може дати підказку щодо отриманих додаткових послуг стосовно оцінюваних товарів. Існуючі методи оцінювання митної вартості товарів передбачають коригування «договірної (контрактної) вартості» імпортованих товарів з метою оподаткування. Такі відповідні коригування дають змогу усунути механізми трансфертного ціноутворення та здійснюються відповідно до принципу об'єктивного формування ринкових цін, тобто на основі ціни, яка може бути застосована незалежними сторонами, що працюють у ринковому середовищі.

У світовій практиці прийнято вважати, що трансфертні ціни – це ціни, які відхиляються від ринкових. Вони використовуються в середині компаній як спосіб уникнення від оподаткування [206]. Таке уникнення реалізується через заниження внутрішньофірмової ціни, яка є складовою митної вартості – основи нарахування митних платежів. Механізми трансфертного ціноутворення у сфері ЗЕД зазнають впливу конкретних адміністративних заходів і бар'єрів. До таких адміністративних заходів належать перевірки митних і податкових органів [130]. Будь-яке відхилення між трансфертною та ринковою цінами ввезених і вивезених товарів спричиняє донарахування податків і застосування штрафних санкцій відповідно до законодавства окремої податкової юрисдикції.



Рис. 2.9. Алгоритм пост-аудиту митної вартості товарів*

*Примітка. Розробка автора.

Підтвердженням важливості використання методів оцінки митної вартості товарів як невід'ємного елемента контролю за трансфертним ціноутворенням є вимоги митних служб багатьох країн [37, с. 59]. На етапі перевірки митної вартості товарів після випуску важливим є встановлення факту укладання угод між взаємозалежними сторонами.

При виявленні таких фактів (за даними договорів або на підставі інформації, отриманої від компетентних органів зарубіжних країн) слід проводити детальний аналіз цієї інформації на цьому етапі. Алгоритм перевірки визначення прийнятності ціни угоди для оцінених товарів на етапі після митного оформлення подано на рис. 2.10.

Запропонований алгоритм дає змогу обґрунтувати контроль митної вартості товарів як контроль достовірності формування основи нарахування митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України, що здійснюється на основі методів аудиту.

Етап визначення прийнятності ціни угоди для оцінюваних товарів розроблений у вигляді послідовності операцій з аналізу інформації, що надходить ззовні та використовується для цілей контролю митної вартості на етапі митного пост-аудиту. Ціна угоди при аналізі інформації може бути представлена у вигляді такої функції [48, с. 54]:

$$ЦУ_{(x)} = (X; TD; S; BS; R), \quad (2.1)$$

де $ЦУ_{(x)}$ – ціна угоди групи товарів X ; X – характеристики товару; TD (terms of delivery) – умови поставки; S (subjects) – відомості про осіб; BS (business strategy) – бізнес-стратегія; R (risks) – ризики.

Такий алгоритм дає можливість проаналізувати умови контрольованої угоди, автоматично підібрати зіставні угоди за відповідністю найбільш значущих чинників, визначити для них діапазон цін з урахуванням диференціалу і порівняти ціну угоди з цінами діапазону. Якщо величина належить до цього діапазону значень, то її можна вважати прийнятною для використання як основи митної вартості, якщо не належить – з'ясовуються чинники впливу і взаємозв'язку між особами при формуванні ціни зовнішньоторговельної угоди.



1 – ціна.

2 – діапазон зіставлення.

Рис. 2.10. Алгоритм визначення прийнятності ціни угоди для використання як основи митної вартості після випуску товарів*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі: [37; 48; 137; 196].

Оцінка аналітичної точності (Ta) встановлення митної вартості може бути розрахована за такою формулою:

$$Ta = \frac{\text{Кількість}_- \text{уточнених}_- \text{факторів}}{\text{Загальна}_- \text{кількість}_- \text{факторів}} \quad (2.2)$$

При визначенні прийнятності вартості угоди для використання як основи митної вартості аналізується значна кількість чинників, оскільки відомості про

величини всіх чинників не завжди можуть бути отримані на етапі підготовки та здійснення митного пост-аудиту, тому точність аналізу може бути різною. Цю величину слід використовувати при виборі об'єктів перевірки, оскільки порівняно низький рівень аналітичної точності може свідчити про те, що після отримання в ході перевірок інформації митна вартість може бути скоригована.

Також можна визначити точність величини митної вартості на основі точності діапазону (T_d) залежно від кількості ідентичних умов операції, яка є контрольованою і порівнюваною. З цією метою слід скористатись формулою:

$$T_d = \frac{\text{Кількість факторів з ідентичним значенням}}{\text{Загальна кількість факторів}}. \quad (2.3)$$

На етапі проведення документальних перевірок необхідно враховувати кількість коригувань митної вартості, кількість випадків розбіжностей щодо заявленої митної вартості і встановленої за результатами попередніх перевірок.

Контроль митної вартості та цільового використання товарів на умовах митного пост-аудиту – це найбільш зручна форма реалізації контрольно-перевірочних заходів, оскільки їхньою інформаційною основою є первинні бухгалтерські документи та реєстри бухгалтерського обліку, що дає змогу ефективно проводити моніторинг формування вартості товарів, напрямів здійснення розрахунків за зобов'язаннями контрагентів, фактів реалізації із зазначенням коду і назви товару, а також додаткових витрат, понесених при їхньому придбанні у нерезидентів. Однак така інформація не завжди може бути використана для класифікаційної роботи і контролю за визначенням країни походження товарів.

Окрім первинної бухгалтерської документації, підґрунтям для забезпечення виявлення митних порушень фінансового характеру є й інші методи, які використовують митні адміністрації багатьох країн світу. До таких методів належить метод «дзеркальної статистики» імпортерських операцій із торговельними партнерами. Аналіз невідповідності даних офіційної статистики дає можливість виявити потенційних порушників митного законодавства лише

частково і за умови, що товар за чітко визначеним кодом УКТЗЕД не експортувався з країн, з якими ратифіковано угоди про вільну торгівлю.

Проте аудит після випуску товарів у вільний обіг є менш ефективним для роботи з великим обсягом даних неофіційної статистики, оскільки в такому разі важливу роль має відігравати контроль у пунктах пропуску через державний кордон [81, с. 36].

При проведенні документальних перевірок не слід нехтувати інформацією, яка відображається в актах документальних перевірок дотримання вимог валютного законодавства. Якщо мета таких контрольних заходів різна, то первинна документація є однаковою. Це варто здійснювати для виявлення можливих шахрайських дій суб'єктів ЗЕД із первинними документами, які засвідчують факт отримання послуг або робіт від нерезидента. Додатковим інформаційним базисом може бути інформація, отримана від компетентних органів іноземних держав.

Особлива увага при проведенні перевірок правильності формування митної вартості товарів звертається на суму роялті та ліцензійних платежів щодо ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари. Це пов'язано з тим, що при декларуванні товарів не завжди суб'єкт ЗЕД володіє інформацією щодо суми роялті та ліцензійних договорів. У такому разі цей показник розраховується з суми роялті з урахуванням:

- запланованих показників, які базуються на сумах роялті та інших ліцензійних платежів, сплачених за ідентичні товари у попередньому періоді;

- прогнозних показників, бази роялті та інших ліцензійних платежів, що використовуються для визначення величини цих платежів відповідно до умов договору або договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності [153].

У такому разі існує ризик щодо неподання додаткової декларації економічним суб'єктом протягом 180 календарних днів від дати випуску товарів у вільний обіг. Це можливо у разі сплати фактичної суми роялті та інших ліцензійних платежів.

При отриманні інформації від компетентних органів зарубіжних країн фіскальні органи можуть проводити коригування митної вартості товарів, яку було недостовірно задекларовано [167]. Загалом контроль митної вартості після випуску товарів у вільний обіг здійснюється на підставі системи управління ризиками, а особлива увага звертається на формування вартості нафти та нафтопродуктів, комплексного об'єкта і окремих його складових, а також вартості незареєстрованих лікарських засобів, які ввозяться на митну територію України з метою проведення доклінічних досліджень і клінічних випробувань [103]. Такий підхід щодо контролю за цінovими показниками відображено у профілі ризику «Ввезення товарів у промисловій кількості після попередньо ввезених незначних за вагою партій (зразків)» [164], який був введений у дію 24 січня 2013 р. Експертною комісією із застосування системи управління ризиками.

Однак поки не розроблено жодних нормативних документів, методичних вказівок, що дають можливість координувати дії співробітників митних органів, які здійснюють митний контроль із використанням методів аудиту, а також не визначено основні методи, прийоми і способи здійснення таких перевірок. З огляду на це виникають суперечності між необхідним та наявним рівнем методичного забезпечення контролю митної вартості після випуску товарів. Це вказує на важливість і необхідність розробки методик контролю не тільки митної вартості після випуску товарів, а й інших напрямів контролю.

Не менш важливе значення мають контроль правильності класифікації товарів і перевірка преференційного походження товарів на умовах здійснення митного пост-аудиту.

Метою класифікації є визначення заходів тарифного і нетарифного регулювання, встановлених щодо товарів, які переміщують через митний кордон країни [240, с. 336]. Обґрунтовуючи класифікацію товарів як інструмент митного регулювання, С. Войтов зазначає, що така діяльність у фіскальних органах є важливим процесом контролю з огляду на існуючу одноманітність класифікації товарів згідно з текстовим описом, коли товар можна віднести одночасно до

кількох товарних позицій [29, с. 44]. Варто погодитись із думкою науковця, оскільки заходи митного пост-аудиту можуть бути проведені протягом 1095 календарних днів від дати випуску товарів у вільний обіг. Відповідно контроль за правильністю визначення коду товару потрібно здійснювати шляхом: 1) моніторингу зовнішньоекономічних операцій і відстеження маршруту поставки товару; 2) проведення митних експертиз; 3) здійснення контрольного запуску сировини у виробництво; 4) контрольного аналізу матеріалів і сировини, що використовують у виробництві. Це зумовлює необхідність проведення ретельного аудиту митних і бухгалтерських документів.

Митний пост-аудит класифікації товарів переважно проводиться у вигляді позапланової невідної документальної перевірки на основі результатів системи управління ризиками, вибіркової перевірки або комбінації цих методів. Метою проведення аудиту є: 1) перевірка класифікації, якщо її не проведено на етапі обробки декларації; 2) виправлення помилок класифікації, допущених на етапі обробки декларації; 3) перевірка можливого шахрайства у галузі класифікації товарів [182, с. 19]. Для забезпечення ефективного контролю на етапі після випуску товарів до контрольно-перевірочних заходів потрібно залучати експертів із класифікації товарів, а також осіб зі спеціальними знаннями. Отже, митний пост-аудит класифікації товарів у митних цілях полягає у проведенні роботи щодо забезпечення митної експертизи необхідними документальними підтвердженнями про невідповідність коду задекларованого товару.

Доволі частим явищем у митній практиці є шахрайство із сертифікатами країни походження товарів, що суттєво впливає на рівень податкових надходжень. Це пов'язано з поданням сертифікатів, виданих тими країнами, з якими Україна уклала Угоду про вільну торгівлю. Ґрунтуючись на чисельності угод про вільну торгівлю, діючих практично в усіх країнах світу, і значущості ролі митних адміністрацій із реалізації таких угод, продумане виконання преференційних правил щодо походження товарів, що є важливим завданням контролюючих органів. Конкретні ідеї щодо ефективного і раціонального управління на основі системи перевірки преференційного походження товарів

подано в Інструкції з перевірки преференційного походження товару, опублікованій ВМО в межах розробки комплексу митних заходів.

Методи перевірки преференційного походження товарів мають відповідати положенням Угоди про вільну торгівлю. Процедури перевірки на етапі після випуску товарів рекомендовано здійснювати у такій послідовності: визначення можливої мети перевірки; вибір товару для перевірки; проведення перевірки; зворотний зв'язок [69, с. 5–6].

Механізм проведення перевірки з питань преференційного походження товарів є типовим, як і для всіх інших напрямів митного пост-аудиту (рис. 2.11). Однак існують особливості, що полягають у необхідності підтвердження походження товару, потребують проведення документальної експертизи, фізичного огляду товарів і призупинення преференційного режиму. Документальна експертиза проводиться на етапі після випуску товарів у вільний обіг. Проте такі заходи з огляду на широкий часовий лаг на етапі випуску товарів не варто проводити. Це не єдиний метод, який може бути використаний з метою підтвердження країни походження товарів.

Важливу роль у процесі вибору та проведення перевірки об'єкта преференційного походження відіграє система управління ризиками, використання якої засвідчує нецільовий підхід до проведення контрольних заходів. Основними показниками, на яких базується така система, є: 1) зіставлення товарів із деяких країн-партнерів з даними попередньо виявлених порушень вимог митного законодавства; 2) можливість заявленої країни походження товарів виробляти задекларовані; 3) історія суб'єктів ЗЕД (вони вважаються новими суб'єктами або такими, що не на постійній основі здійснюють торговельні операції або притягувались до відповідальності за вчинені порушення митного законодавства); 4) обсяг сплаченого мита (вартість партії товару і товарів, щодо яких застосовано ставки відповідно до режиму найбільшого сприяння тощо); 5) країна, через яку здійснювалось переміщення товару; 6) період, протягом якого вантаж знаходився в третій країні; 7) нехарактерне збільшення або зменшення обсягу імпорту протягом конкретного



Рис. 2.11. Механізм визначення потенційних об'єктів для перевірки преференційного походження товарів*

*Примітка. Розробка автора.

періоду. Окреслений процес передбачає проведення конкретних доперевірочних заходів зі збору інформації про виробника та його виробничі потужності.

Найбільш розповсюдженим методом отримання інформації є результати відповіді компетентних органів зарубіжних країн на офіційні запити. За результатами таких відповідей фіскальні органи або спростовують недостовірність підтвердження або ініціюють позапланові документальні перевірки. В подальшому метою використання такої інформації є її застосування як одного з індикаторів ризику.

Характеризуючи основні порушення вимог митного законодавства, щодо яких фіскальні органи України і зарубіжних країн вживають заходи митного пост-аудиту, можна дійти висновку, що відсутність конкретної методики здійснення такої форми митного контролю, як документальна перевірка, може призвести до непрофесійних дій органів контролю. Саме тому доречно запропонувати методику митного пост-аудиту, що ґрунтується на чіткій ієрархії чинників впливу на величину основи нарахування та ставки мита, а також зміни митного режиму на режим, за яким передбачено справляння митних платежів за повними ставками.

З метою розробки методики митного пост-аудиту важливо визначити чинники, які впливають на ймовірні порушення законодавства з питань державної митної справи, та встановити їхню ієрархію. За твердженням Т. Сааті, ієрархія є визначеним типом системи, яка ґрунтується на припущенні, що елементи системи можуть бути згруповані у непов'язані множини. Елементи кожної групи перебувають під впливом елементів другої чітко визначеної групи і відповідно впливають на елементи іншої групи [162, с. 17].

Так, методика організації і проведення митного пост-аудиту складається із: 1) системи вихідних даних, необхідних для контролю операцій після випуску товарів; 2) шести етапів реалізації методики; 3) алгоритму реалізації методики контролю після випуску товарів. У табл. 2.13 деталізована структура пропонованої методики митного пост-аудиту. За горизонталлю вказані етапи проведення перевірки, а вертикаллю – складові методики.

Методика організації і проведення митного пост-аудиту*

Складові методики	Етапи перевірки					
	Перевірка документів, поданих до митного оформлення	Перевірка достовірності відображення імпорتنих операцій у бухгалтерському обліку	Перевірка вартісних показників зовнішньоекономічного контракту	Перевірка реалізації товарів на внутрішньому ринку України	Перевірка фактичного використання ввезених товарів	Перевірка законності переміщення товарів через митний кордон України
Мета методики	Забезпечення дотримання законодавства з питань державної митної справи для виявлення додаткових резервів сплати мита та митних платежів, боротьба з корупцією та порушеннями митних правил					
Інформаційна база	Система вихідних даних методики					
Прийоми	Документальне дослідження даних, заявлених у МД, і даних, відображених у бухгалтерському обліку			Документальне дослідження даних, фактичний контроль	Документальне дослідження і зіставлення даних, заявлених у МД, і даних, відображених у бухгалтерському обліку	Документальне дослідження даних, перехресне зіставлення даних, заявлених у митній декларації, з даними бухгалтерського обліку, фактичний контроль
Можливі порушення	Невідповідність даних, заявлених у МД, декларації митної вартості, даним, поданим до митного оформлення	Несвоєчасне оприбуткування товарів, продаж товарів до моменту переходу права власності (можливе донарахування ПДВ за рахунок розбіжностей митної вартості і вартості реалізації), не введення всіх компонентів до фактичної вартості товару, розбіжності між фактичною вартістю та оплатою товару		Недостовірне декларування митної вартості, коду товару	Можливе недостовірне декларування товару	
Показники результативності	Сума донарахованих мита та митних платежів, штрафних (фінансових) санкцій, показник результативності застосування методики контролю після випуску товарів у вільний обіг					

*Примітка. Розробка автора.

Пропонована методика ґрунтується на перевірці та зіставленні даних бухгалтерського обліку і звітності імпортера після випуску товару з даними, заявленими при митному оформленні товару.

Важливим чинником у процесі реалізації запропонованої методики митного пост-аудиту є система вихідних даних, що може бути представлена у вигляді зовнішніх і внутрішніх джерел інформації. До зовнішніх джерел інформації належать нормативно-правові документи, які регламентують визначення і контроль митної вартості, контроль за правильністю класифікації та визначення преференційного походження товарів, нормативно-правові документи, які регламентують бухгалтерський облік імпорту товарів, нормативні документи щодо обліку товарів цільового призначення.

Внутрішніми джерелами визначено відомості, генеровані самостійно суб'єктом ЗЕД, що класифікуються як правові документи підприємства: установчі, з ведення облікової політики, імпортний (зовнішньоекономічний) контракт, документи бухгалтерського обліку (первинні, реєстри бухгалтерського обліку, дані бухгалтерської звітності), інформація, що відображається на позабалансових рахунках (у разі обліку давальницької сировини для переробки у готову продукцію). До джерел інформації, яку можна назвати додатковою, належать акти документальних перевірок суб'єкта ЗЕД органами центральної виконавчої влади.

На нашу думку, розроблена методика дасть змогу посилити методичне забезпечення митного контролю загалом і митного пост-аудиту зокрема як невід'ємної складової контрольно-перевірочних заходів, які здійснюють структурні підрозділи фіскальної служби.

Контролюючі органи переважно зосереджують основні зусилля на невиїзних контрольно-перевірочних заходах митного пост-аудиту. Це призводить до зниження ефективності виїзних документальних перевірок, що стало причиною зменшення обсягу надходжень грошових зобов'язань суб'єктів ЗЕД до державного бюджету. Головною причиною цього є відсутність методики

проведення документальних перевірок із питань дотримання законодавства з державної митної справи України.

Загалом результативність документальних перевірок характеризується позитивною динамікою зростання їхньої ефективності. Аналіз структури перевірок суб'єктів ЗЕД у системі митного пост-аудиту протягом 2010–2013 рр. підтверджує, що кількість перевірок збільшується разом зі збільшенням коефіцієнта виявлених порушень законодавства з питань державної митної справи (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Структура перевірок суб'єктів ЗЕД в Україні протягом 2010–2013 рр.*

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1.	Планові перевірки, шт.	361	330	369	309
2.	Позапланові перевірки, шт.	171	110	62	26
3.	Невиїзні перевірки, шт.	485	810	829	242
4.	Загальна кількість, шт.	1017	1250	1260	577
5.	Кількість виявлених порушень, шт.	411	1292	1332	1296
6.	Коефіцієнт виявлених порушень	0,40	1,03	1,06	2,24

*Примітка. Розраховано автором на основі [44; 115; 116].

Як засвідчують дані табл. 2.14, кількість проведених документальних перевірок за 2010–2012 рр. збільшилась з 1017 до 1260 од. Найбільшу питому вагу щодо проведених контрольно-перевірочних заходів становлять невиїзні документальні перевірки. Їхній обсяг коливається від 47,69% до 65,79% у 2010 і 2012 р. відповідно. Інша тенденція спостерігається у 2013 р., коли найбільший обсяг проведених контрольно-перевірочних заходів припав на виїзні документальні перевірки за одночасного зменшення загального обсягу перевірок на 683 од. порівняно з 2012 р. та збільшення коефіцієнта виявлених порушень до 2,24. Це свідчить про підвищення результатуючого показника заходів митного пост-аудиту.

Зазначені дані свідчать про розвиток нового напрямку митного контролю та необхідність подальшого дослідження митного пост-аудиту з метою

ефективності його застосування. Цей напрям контролю за діяльністю суб'єктів ЗЕД характеризується відсутністю єдиної системи підходу до проведення документальних перевірок конкретного спрямування, що негативно впливає на ефективність діяльності фіскальних органів щодо реалізації визначених цілей і завдань та практичного вирішення актуальних питань державного регулювання.

Активну взаємодію при проведенні митного пост-аудиту потрібно реалізовувати з підконтрольними особами для забезпечення більш якісного фінансового аналізу за даними бухгалтерської звітності з метою отримання основних, найбільш інформативних параметрів, що дають змогу об'єктивно і точно оцінити фінансове становище суб'єкта ЗЕД, на базі якого можна зробити висновок про стан виконання зобов'язань перед бюджетом при ввезенні товарів на митну територію України. За таких умов митний пост-аудит не тільки є ефективним інструментом контролю, а й способом отримання додаткової інформації для моніторингу зовнішньоторговельних операцій, скорочення часу на здійснення митних формальностей при поданні митної декларації до оформлення.

Висновки до розділу 2

1. З огляду на те, що у період кризових явищ важливе значення мають фінансові пріоритети контролю за діяльністю суб'єктів ЗЕД, визначено провідну роль митного контролю у системі контрольних заходів і виокремлено його як важливу форму реалізації загальної концепції «контролю у державній митній справі». Доведено, що формування механізму митного контролю, який ґрунтується на використанні інформаційних технологій, дає змогу підвищити ефективність роботи фіскальних органів і приймати у можливо короткотривалі терміни рішення про випуск товарів у вільний обіг.

2. Оскільки практика більшості країн світу підтверджує ефективність застосування вибіркового митного контролю, базисом якого є система

управління ризиками, головною перевагою контролю, що ґрунтується на управлінні ризиками, визначено забезпечення балансу між протилежними, взаємовиключними заданнями: спрощення митних процедур, з одного боку, і забезпечення митного контролю – з іншого. Встановлено, що ефективність контролю залежить від інформаційного наповнення баз даних, на основі яких приймаються рішення про застосування форм і обсягу контролю за товарами, які переміщують через митний кордон.

3. З'ясовано, що діяльність фіскальних органів спрямована на виявлення, попередження і усунення виявів незаконного переміщення товарів через митний кордон, що передбачає застосування цілісної системи контролю за ланцюжком міжнародної поставки товарів. З огляду на реалізацію митного контролю, який дає ефект мінімізації проведення митних процедур, митний пост-аудит відображає нову концепцію контролю за ЗЕД та є резервом для підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи фіскальних органів України.

4. З огляду на відсутність порядку організації документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи зумовлена необхідність запровадження чіткого механізму відбору об'єктів і методики здійснення доперевірочної роботи для проведення контрольних заходів. Відповідно визначено інформаційний базис доперевірочного аналізу, що дає змогу комплексно вирішити наявну проблему, а систематична обробка, контроль і аналіз показників відносно суб'єктів ЗЕД із високим рівнем «негативної історії» сприяють ефективному виявленню ризиків недоплати митних платежів на етапі митного оформлення товарів у вільний обіг.

5. На основі виокремлення системи чинників і критеріїв, які впливають на величину об'єкта оподаткування, вибір ставки мита та умови перебування товарів у задекларованому режимі, сформовано пофакторну варіацію можливих порушень митного законодавства. За допомогою групування на етапі доперевірочного аналізу окреслено перелік ділянок діяльності суб'єкта ЗЕД і первинних документів, які підлягають перевірці.

6. Обґрунтовано методику здійснення митного пост-аудиту, що базується на методах документального і фактичного контролю, за якими доволі складно або практично неможливо застосувати автоматизацію. Для отримання позитивного ефекту слід комплексно використовувати методи проведення контрольних заходів і загальнонаукові методи, сукупність яких забезпечить доказову базу і сприятиме підвищенню результативності документальних перевірок.

7. Шляхом систематизації порушень митного законодавства визначено конкретний механізм пост-аудиту митної вартості товарів, класифікації та преференційного походження товарів. Залежно від обраного напрямку перевірки запропоновано методичний підхід до визначення потенційних об'єктів контрольно-перевірочних заходів, що дало змогу побудувати загальну структуру методики митного пост-аудиту, яка ґрунтується на з'ясуванні чинників впливу на ймовірні порушення та встановленні їхньої ієрархії.

Основні наукові результати розділу 2 опубліковано у працях [218; 219; 221; 223; 224; 226; 227].

РОЗДІЛ 3

ФІНАНСОВІ ПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МИТНОГО ПОСТ-АУДИТУ

3.1. Напрями підвищення ефективності та результативності митного пост-аудиту

У сучасних умовах актуальним є забезпечення ефективності будь-якого виду діяльності, в тому числі контролю за переміщенням товарів через митний кордон України. Це пов'язано з оптимізацією ресурсного забезпечення діяльності фіскальних органів з метою підвищення якості виконання ними базових функцій. Загалом успіх держави у напрямку забезпечення ефективності від митної діяльності можна визначити через сукупність чинників, серед яких важливу роль відіграють заходи митного контролю.

Високий ступінь динамічності макроекономічного середовища зумовлює складність оцінювання ефективності та діяльності органів центральної виконавчої влади. Як зазначають деякі науковці [4, с.379], складність оцінювання визначається, з одного боку, специфікою функціонування, а з іншого – недостатнім рівнем розробки наукових засад оцінювання.

Така точка зору цих авторів враховує постійну зміну вектора зовнішньоекономічної політики країни, що ускладнює впровадження конкретної системи показників оцінювання ефективності визначеного напрямку діяльності фіскальних органів України. Крім того, відсутність бажання змінювати систему контролю за діяльністю суб'єктів господарювання не дає змоги розширювати можливості використання існуючого аналітичного інструментарію, виробленого сучасною економічною наукою і практикою.

Загалом базові положення методології оцінювання діяльності державних органів подано у матеріалах Світового банку, де вказується необхідність відповідності розроблених показників ефективності (як кількісних, так і якісних)

основним критеріям так званої системи «4С»: чіткість (Clearness), повнота (Completeness), комплексність (Complexity) і несуперечливість (Consistency) [192]. Отже, ефективна система оцінювання результативності діяльності організації має враховувати певні системні критерії (рис. 3.1).

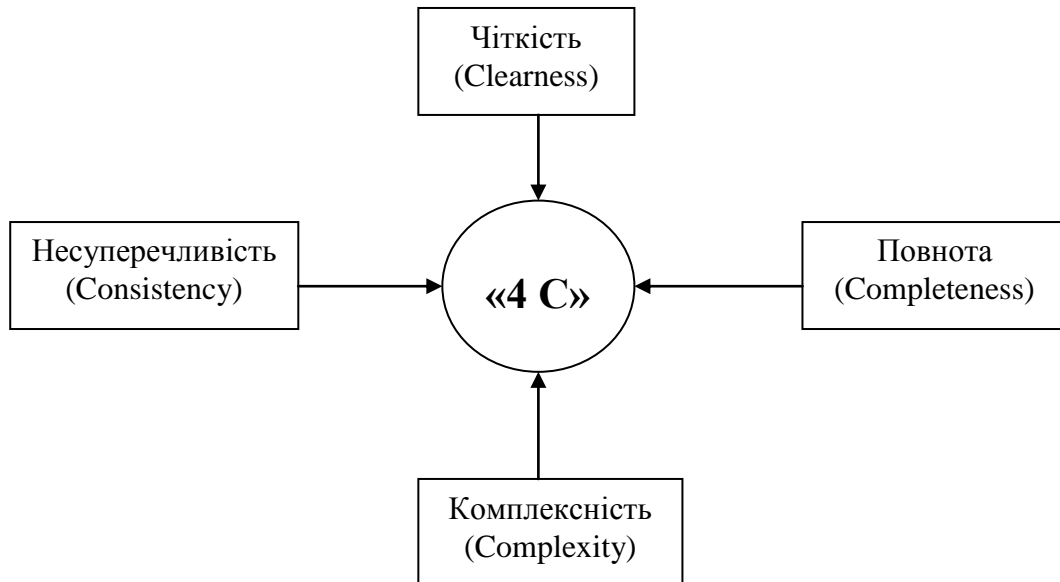


Рис. 3.1. Схема критеріїв оцінювання результативності «4С»*

*Примітка. Побудовано автором на основі [189, с. 16; 192].

Загальна зацікавленість і пошук уніфікованих підходів до оцінювання ефективності діяльності фіскальних органів у напрямку реалізації державної митної справи ускладнюється зайвою узагальненістю формулювань. У теорії та практиці митної справи маємо наукові напрацювання, присвячені ефективності митного контролю, де основними критеріями визначено: надійність, економічність та оперативність [85, с. 42]. Проте такі методики обмежуються тільки митними технологіями.

Досліджуючи економічний механізм митного регулювання і контролю, його можна визначити як систему, що припускає формування і взаємодію конкретних форм і методів впливу на світовий ринок, які забезпечують досягнення цільового результату для національної економіки. Таким чином, О. Романова розглядає цей механізм у вигляді імпульсу, що виникає на етапі

контролю зовнішньоторговельних операцій, що визначає зміни у формах господарського комплексу, в тому числі економіки країни загалом [180].

Різні дослідники по-різному визначають ефективність митного регулювання і митного контролю. Так, І. Бережнюк ефективність трактує як реалізацію економічної та правоохоронної функцій державної митної справи [4, с. 379], Л. Маколова і С. Хапілін характеризують це поняття як ефективність діяльності митних органів, спрямовану на дотримання балансу співвідношення результатів діяльності та залучених ресурсів [92, с. 116; 214, с. 131].

З метою детального аналізу ефективності здійснення державної митної справи Т. Калінеску та І. Пономарьова пропонують використовувати збалансовану систему показників, що передбачає досягнення таких цілей:

- 1) підвищення рівня дотримання митного законодавства України, забезпечення повноти і своєчасності сплати митних платежів;
- 2) підвищення якості надання послуг митними органами, зменшення витрат учасників ЗЕД і держави, пов'язаних з митним оформленням і митним контролем [72].

Вважаємо, що для оцінювання ефективності митного контролю товарів, які переміщують через митний кордон України, варто використовувати систему критеріїв ефективності за такими основними напрямками: держава; бізнес; міжнародні організації. Перелік критеріїв оцінювання подано на рис. 3.2.

З позиції «держава» критерії оцінювання дають змогу з'ясувати рівень виконання окреслених перед фіскальними органами завдань відповідно до видів митних платежів, які справляються при переміщенні товарів через митний кордон. Це також проведення документальних перевірок фіскальними органами у напрямку: 1) достовірності декларування митної вартості товарів; 2) проведення класифікаційної роботи; 3) визначення країни походження товарів; 4) правомірність застосування митних пільг і преференцій. Отже, такі критерії дають змогу оцінити фактичний стан справ із профілактики та виявлення митних правопорушень.

І в теорії, і у практиці існують різні підходи до кількісного оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів. Один із підходів, які застосовують, базується на розгляді державної митної справи як виробничої діяльності, пов'язаної з наданням послуг із митного оформлення і контролю. За аналогією з оцінюванням ефективності діяльності суб'єктів господарювання основою такого підходу є метод зіставлення результату і витрат [190, с. 71]. Як показник у цьому разі використовується співвідношення обсягів загальних податкових доходів, забезпечених митницями ДФС України (суми митних платежів, що перераховуються до державного бюджету), щодо загальних фондів, яким володіють митні органи для здійснення адміністративно-виробничої діяльності та оплати праці, або питома сума перерахувань до бюджету в розрахунку на одного співробітника, або інші аналогічні показники.



Рис. 3.2. Критерії оцінювання ефективності митного контролю*

*Примітка. Побудовано автором на основі [4, с. 387; 72; 247, с. 133].

На думку Є. Бридуна і А. Зубрицького, істотним недоліком такого методу є те, що його можна застосовувати тільки тоді, коли між результатами і витратами існує пряма залежність, яку можна формалізувати і кількісно виміряти [190, с.

72]. На практиці доволі складно оцінити кінцевий результат діяльності працівників митниць та окремих структурних підрозділів у чистому вигляді, тобто без врахування впливу зовнішніх чинників. У такому разі обсяги митних перерахувань залежать насамперед від макроекономічних чинників, що перебувають за межами безпосереднього впливу митниці, і лише незначною мірою вони залежать від фіскального органу. На підтвердження цього можна навести приклад зменшення надходжень від митних платежів у 2008–2009 рр. у зв'язку зі вступом України в СОТ та розгортанням фінансової кризи, що стала причиною зменшення обсягів міжнародної торгівлі.

Основним показником при оцінюванні ефективності митного контролю є ефективність з огляду на найважливіші соціально-економічні потреби національної економіки. Інакше кажучи, потенціал митниці та її діяльність потрібно оцінювати відповідно до того, який внесок зроблено для вирішення стратегічних завдань економічного розвитку [181, с. 92].

Згідно з цілями розвитку національної економіки, визначають щонайменше шість агрегованих елементів оцінки ефективності діяльності фіскальних органів у напрямку здійснення митного контролю: 1) ефективність митної політики; 2) ефективність митного адміністрування; 3) ефективність адміністративно-управлінського потенціалу фіскального органу; 4) ефективність використання інформаційних митних ресурсів; 5) ефективність використання матеріально-технічної бази; 6) ефективність людського чинника митниці [13]. При цьому кожен функціональний елемент оцінки ефективності фіскальних органів має оцінювати ступінь результативності здійснених заходів відповідно до окреслених стратегій.

Так, Н. Карташова [75; 76], розробляючи методика оцінювання ефективності функціонування фіскальних органів, зробила висновок, що об'єктивним критерієм для оцінки може бути резерв податкового потенціалу для донарахувань до бюджету при документальних перевірках підприємств, який слід розуміти як різницю між очікуваною і реально перерахованою сумою податкових платежів. Чим меншою є величина такого резерву, тим успішнішою

слід визнати діяльність контролюючого органу. Отже, ефективність функціонування фіскальних органів доцільно оцінювати відповідно до того, наскільки повно потенціал перетворюється на реальні надходження від митних платежів до бюджету.

Як стверджують Є. Антонова та Т. Белоусова, в умовах обмеженого часового інтервалу та впливу невизначеностей навколишнього середовища використання точних моделей і кількісних підходів значно спрощує оцінювання ефективності, проте не дає змоги враховувати можливості впливу якісних чинників [6, с. 63]. Однак у сучасних умовах не існує однозначної точки зору щодо єдиної методики оцінювання діяльності фіскальних органів. Так, А. Діанов розглядає поняття «результативність діяльності контролюючих органів» як певну характеристику, що визначається здатністю виконувати покладені на такі органи функції, а ефективність – як характеристику, обернено пропорційну до ресурсів, що «поглинаються» системою для реалізації цих функцій [50, с. 50–51]. Отже, оцінка результативності будь-якого напрямку митної діяльності має першочергове значення, оскільки на основі отриманих результатів аналізується й оцінюється її ефективність.

Незважаючи на певну складність практичного застосування такого підходу, пов'язаного з наявністю принципово різних видів результативності – економічного ефекту, продуктивності щодо виявлення правопорушень тощо, науковець [50, с. 51] вказує на наслідки однобічного застосування терміна «ефективність» до всіх показників діяльності фіскальних органів, оскільки так найчастіше визначається саме економічний ефект. У цьому також закладена основа термінологічної уніфікації критеріїв діяльності контролюючих органів.

Виокремлюючи в окремі групи показники оцінки якості та ефективності митного пост-аудиту підприємств, деякі науковці [213, с. 134–135] показник ефективності трактують як економічний показник, який характеризує співвідношення результатів документальних перевірок до витрат на їх проведення. Ефективно проведеними документальними перевірками вважаються

контрольні заходи, які забезпечують максимальне перерахування донарахованих платежів за мінімальних витрат трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Як з теоретичної, так і практичної точок зору, визначення ефективності документальних перевірок як важливого заходу контрольно-перевірочної роботи є найбільш складною проблемою. Окремим і найважливішим показником ефективності документальних перевірок можна вважати їхню результативність, основою визначення якої є кількісна та якісна оцінки порушень митного законодавства; визначення сум донарахованих за результатами документальних перевірок платежів, штрафів і пені.

Однак якщо об'єктивно оцінювати ефективність документальних перевірок загалом, то обмежуватись лише визначенням результативності не можна. За такого стану справ ефективно проведеною документальною перевіркою можна вважати захід, який забезпечує такі умови: 1) суми донарахованих за результатами документальної перевірки платежів разом зі штрафами та пенею значно більші від витрат на її проведення; 2) існує висока ймовірність того, що донараховані суми будуть сплачені підприємством; 3) наявна аргументована доказова база для подальшого розгляду результатів документальних перевірок у суді [213, с. 135].

Вважаємо, що для оцінювання якості та ефективності документальних перевірок слід розрахувати такі показники: 1) кількісні (абсолютні) показники результативності документальних перевірок; 2) відносні показники результативності документальних перевірок; 3) якісні показники результативності та ефективності документальних перевірок; 4) динамічні показники результативності та ефективності документальних перевірок.

Так, на основі показників роботи структурних підрозділів митного пост-аудиту розраховано показники (табл. 3.1), які характеризують результативність контрольно-перевірочної діяльності фіскальної служби у напрямку забезпечення дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи.

Водночас встановлено, що фіскальні органи мають також працювати над вирішенням проблеми стягнення додатково донарахованих сум митних платежів,

штрафних (фінансових) санкцій. Дані аналізу структури додатково донарахованих і сплачених сум (табл. 3.1) свідчать, що поряд зі зростанням обсягу донараховувань показник рівня стягнення за періодами є нерівномірним.

Таблиця 3.1

Вихідні дані результативності митного пост-аудиту в Україні*

№ з/п	Показник	Роки			
		2010	2011	2012	2013
1.	Всього виїзних документальних перевірок, шт.	532	440	431	335
2.	Донараховано за результатами виїзних документальних перевірок, тис. грн.	121831,60	152531,20	387700,70	21414,50
3.	Сплачено за результатами виїзних документальних перевірок, тис. грн.	67023,30	529032,20	31772,80	294927,90
	Донараховано в середньому на одну документальну виїзну перевірку, тис. грн.	229,01	346,66	899,54	63,92
4.	Всього невиїзних документальних перевірок, шт.	485	810	829	242
5.	Донараховано за результатами невиїзних документальних перевірок, тис. грн.	66762,40	192840,10	215052,30	246939,70
6.	Сплачено за результатами невиїзних документальних перевірок, тис. грн.	7656,90	43452,00	70405,90	194275,40
7.	Донараховано в середньому на одну документальну невиїзну перевірку, тис. грн.	137,65	238,07	259,41	1020,41
8.	Донарахованого всього за результатами контрольно-перевірочних заходів, тис. грн.	188594,00	345371,30	602753,00	268354,20
9.	Сплачено всього за результатами контрольно-перевірочних заходів, тис. грн.	74680,20	572484,20	102178,70	489203,30
10.	Всього проведено контрольно-перевірочних заходів, шт.	1017	1250	1260	577
11.	Коефіцієнт співвідношення перерахованих сум до бюджету за результатами перевірок до сум донарахованих, %	39,59	165,75	16,95	182,30

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі [115; 116].

Так, у 2010 р. було забезпечено стягнення 39,59% від донарахованих сум грошових зобов'язань суб'єктів ЗЕД, а у 2012 р. цей показник знизився до 16,95%. При цьому рівень перерахування додатково донарахованих сум за

результатами виїзних документальних перевірок становив лише 8,19%, на противагу 32,73% за невиїзними перевірками. Однак рівень несплати не завжди може свідчити про неефективність проведених контрольно-перевірочних заходів, оскільки донараховані суми можуть бути оскаржені суб'єктами ЗЕД в адміністративному або судовому порядку, що відтерміновує момент виконання грошових зобов'язань.

Упродовж 2011 і 2013 р. спостерігається тенденція щодо забезпечення стягнення додатково донарахованих сум митних платежів у попередніх періодах. Якщо у 2011 р. коефіцієнт співвідношення перерахованих митних платежів за результатами документальних перевірок становив 165,75%, то у 2013 р. цей показник зріс до 182,30%. Це підтверджує тезу щодо відтермінування моменту виконання грошових зобов'язань суб'єктами ЗЕД за існуючої адміністративної процедури узгодження і погашення зобов'язань перед бюджетом.

Як зазначено вище, поняття «ефективність» пов'язане з аналізом економічного ефекту. На думку П. Афоніна та М. Яніна, правова база механізму оцінювання діяльності фіскальних органів історично закладена нормативними документами. Базовими проблемами оцінки митної діяльності є багатофакторність простору митних показників, нелінійність їхньої зміни і нечіткість меж. Складність виходу на кількісні показники діяльності митних органів визначає просторовий розрив цих показників, що виражається або в надмірному застосуванні взаємопов'язаних показників за окремими напрямками діяльності митних органів, або, навпаки, в застосуванні лише спрощених коефіцієнтів, які не враховують всієї повноти взаємозв'язку з впливаючими чинниками [10, с. 31]. Для вирішення зазначених проблем потрібно застосовувати специфічні технології формалізації, що дають змогу ув'язати лінгвістичні оцінні терміни з відповідними числовими шкалами.

У науковій літературі накопичено значний арсенал способів і методів оцінювання ефективності та результативності контрольно-перевірочної діяльності податкових органів. Проте малочисельність наукових публікацій у напрямку оцінювання результативності митного пост-аудиту передбачає

необхідність визначення системи показників, адекватної сучасним реаліям, за допомогою яких можна виявити ті напрями роботи фіскальних органів, які потребують підсилення з боку контрольно-перевірочних підрозділів.

Вимірювання результативності діяльності – це перманентний моніторинг і звітність щодо стану виконання певних програм організації у напрямку досягнення прогресу за визначеними цілями, який проводиться керівництвом проекту або організації [251, с. 3]. Вимірювання результативності не єдине поняття, що використовується у процесі оцінювання. Так, американські вчені поряд із терміном «вимірювання результативності діяльності» часто вживають поняття «управління результативністю», що охоплює безпосередньо процес вимірювання результативності та визначення належного її рівня, використання цієї інформації для моніторингу прогресу організації у межах встановлених стратегічних цілей [190, с. 12]. Система вимірювання забезпечує отримання необхідної інформації щодо: 1) вхідних даних; 2) діяльності загалом; 3) результатів діяльності; 4) наслідків діяльності.

Так, об'єктивною необхідністю у розвитку митного пост-аудиту є розробка та імплементація системи оцінювання результативності. Це дає змогу забезпечити створення цілісної картини функціонування відповідних структурних підрозділів, виявити їхні особливості та оцінити результативність вжитих заходів.

Кількісні показники результативності митного пост-аудиту виражають кількісний або вартісний стан результатів. Здебільшого така група показників використовується ДФС України для рейтингування контролюючих органів, якими було проведено відповідні заходи. Означену систему показників у взаємозв'язку з результатуючими відображено на рис. 3.3. Це відповідні величини, на основі яких визначаються нефінансові індикатори, які чітко структуровані та встановлені як цільові критерії для застосування митницями.

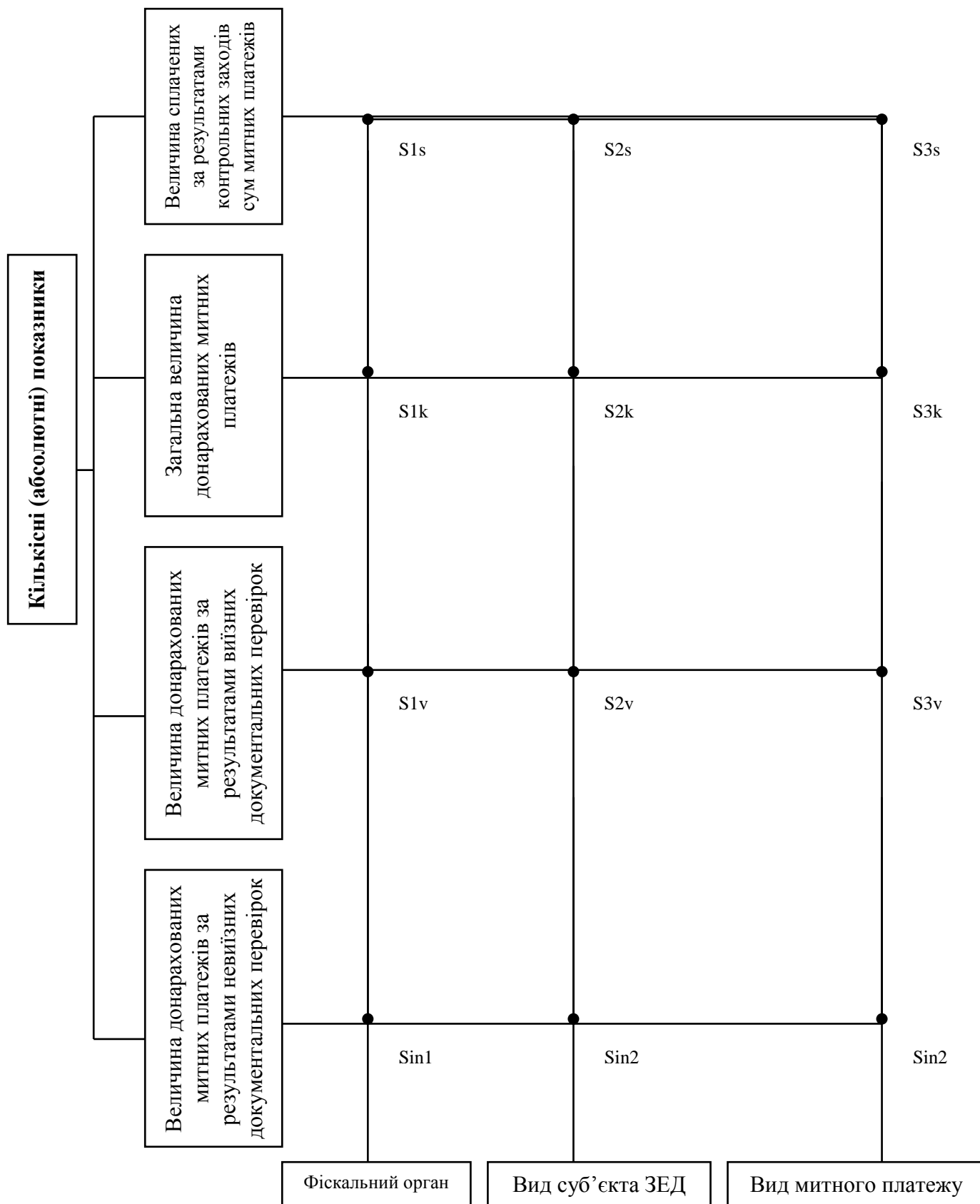


Рис. 3.3. Система абсолютних показників оцінки результатів заходів митного пост-аудиту*

*Примітка. Розробка автора.

Зміна індикаторів є об'єктом регулярного контролю, оскільки вони можуть бути визначені як чинники, на основі яких розвиток, результативність і рейтинг окремого фіскального органу можуть бути виміряні ефективно. Використання кількісних і аналітичних показників дає змогу зрозуміти систему взаємозв'язків і взаємовплив окремих показників.

Відносні та якісні показники результативності є узагальнюючими, оскільки їхній розрахунок проводиться на основі двох і більше параметрів. Відносні показники характеризують співвідношення або обсяг здійснених контрольно-перевірочних заходів у напрямку дотримання суб'єктами ЗЕД вимог законодавства з державної митної справи. Розрахунок відносних показників результативності подано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Відносні показники результативності митного пост-аудиту
протягом 2010–2013 рр.***

№ з/п	Показник	Період			
		2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1.	Коефіцієнт питомої ваги виду документальної перевірки (Квдп): планових	35,49	26,40	29,28	53,55
	позапланових	16,82	8,80	4,92	4,51
	невиїзних	47,69	64,80	65,80	41,94
2.	Коефіцієнт співвідношення невиїзних та виїзних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів (Кн/в)	109,69	54,32	51,99	72,24
3.	Коефіцієнт співвідношення позапланових та планових перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів (Кпзп/п)	47,36	33,33	16,80	8,41
4.	Коефіцієнт співвідношення документальних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів, до загальної кількості контрольно-перевірочних заходів (Кмп/зп)	0,02	0,02	0,03	1,49

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі [44; 115; 116].

Як підтверджують дані табл. 3.2, фіскальні органи найбільше застосовують такий вид документальних перевірок, як документальні невиїзні перевірки. Коефіцієнт питомої ваги такого виду перевірок у загальній кількості здійснених

контрольно-перевірочних заходів щороку збільшується. Так, якщо у 2010 р. цей показник становив 47,69%, то у 2012 р. він досягнув 65,80%. Поряд зі збільшенням кількості невіїзних документальних перевірок зменшується питома вага позапланових: з 16,82% у 2010 р. до 4,92% у 2012 р. Така тенденція свідчить про зниження рівня проведення доперевірочних заходів, що зумовлено відсутністю конкретної методики збору, накопичення та аналізу додаткової інформації, яка може бути використана у процесі проведення контрольно-перевірочних заходів.

Упродовж 2013 р. коефіцієнт співвідношення невіїзних та виїзних перевірок становив 72,24 (табл. 3.2). При цьому спостерігається збільшення питомої ваги планових контрольно-перевірочних заходів з 29,28% у 2012 р. до 53,55% у 2013 р. Крім того, коефіцієнт співвідношення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи щодо загальної кількості контрольно-перевірочних заходів підвищився у 2013 р. до рівня 1,49.

Однак тенденцію щодо зростання кількості невіїзних документальних перевірок окремі науковці [213, с. 149] розуміють як налагодження взаєморозуміння у напрямку «митниця – суб'єкти ЗЕД» та створення сприятливих умов для ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності [181, с. 92]. Взаємодовіра між суб'єктами ЗЕД і фіскальними органами є важливим чинником підвищення ефективності не тільки митного контролю, а й зовнішньоекономічної та митної діяльності країни.

Якісні показники результативності поділяють на загальні та індивідуальні. Загальні показники відображають ефективність заходів митного пост-аудиту загалом, а індивідуальні – окремих структурних одиниць (митниць або інспекторів митниць) (табл. 3.3).

Подані у табл. 3.3 показники результативності характеризують кінцеву мету здійснення митного пост-аудиту – забезпечення надходжень мита та митних платежів до бюджету за рахунок проведення документальних перевірок, а також реалізації їхніх матеріалів. Так, питома вага додатково донарахованих і

перерахованих митних платежів є нерівномірною. Якщо питома вага додаткових донарахувань збільшується з 0,21% у 2010 р. до 0,48% у 2012 р., то питома вага додатково перерахованих платежів у 2012 р. перебуває на рівні 2010 р. – 0,08%. Проте реальна сплата донарахуваних митних платежів у 2011 р. становила 0,49%, що свідчить про відносно високий показник перевірок, за результатами яких проходить процедура адміністративного оскарження рішень фіскальних органів. Це негативно впливає на показник коефіцієнта своєчасності надходження донарахуваних митних платежів, який з 39,59% у 2010 р. знизився до 19,93% у 2012 р., а забезпечення своєчасності надходжень у 2011 р. і 2013 р. можна вважати необ'єктивним, оскільки цей показник перевищив суму донарахуваних митних платежів на рівні 65,75% і 82,29% відповідно.

Таблиця 3.3

**Якісні показники результативності митного пост-аудиту
протягом 2010–2013 рр.***

№ з/п	Показник	Період			
		2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
1.	Питома вага додатково нарахованих митних платежів за результатами документальних перевірок (Пмні) в загальному обсязі митних платежів	0,21	0,30	0,48	0,22
2.	Питома вага додатково перерахованих митних платежів за результатами документальних перевірок (Пмпі) в загальному обсязі митних платежів	0,08	0,49	0,08	0,41
3.	Коефіцієнт фіскальної ефективності проведених документальних перевірок (Кеф.мп)	0,94	14,78	1,59	9,59
4.	Середній обсяг додаткових митних платежів (МПпоі), справляння яких забезпечено однією посадовою особою: за міс., тис. грн.	31,10	260,70	54,60	247,07
	Сукупно за рік, тис. грн.	373,41	3128,32	619,26	2964,86
5.	Коефіцієнт своєчасності надходження донарахуваних митних платежів у бюджет (Ксн)	39,59	165,75	19,93	182,29

*Примітка. Розраховано автором на основі: [44; 115; 116].

Особливо важливим показником є коефіцієнт фіскальної ефективності проведених документальних перевірок з питань дотримання вимог державної митної справи ($K_{\text{еф.мп}}$). Як зазначають науковці [213, с. 141], цей показник характеризує частку донарахованих митних платежів за результатами документальних перевірок у загальній сумі донарахованих фіскальними органами. Описаний алгоритм розрахунку дещо не точний, оскільки не відображає фіскальної ефективності податків, яка виявляється в їхній здатності забезпечувати своєчасність отримання та повний обсяг надходжень [100; 173; 193]. Відповідно до цього розрахунок коефіцієнта фіскальної ефективності має ґрунтуватись на таких двох складових: 1) сума сплачених донарахованих митних платежів за результатами митного пост-аудиту; 2) сума сплачених грошових зобов'язань, донарахованих фіскальними органами загалом по системі. Такий показник взаємопов'язаний із показником питомої ваги додаткових надходжень до загальних надходжень митних платежів до бюджету.

Узагальнивши наведене вище, можна стверджувати, що ефективність і результативність митного пост-аудиту напряму залежить від сформованої доказової бази на етапі підготовки і проведення документальних перевірок. Як зазначалось, фіскальні органи мають підсилювати ефективність доперевірочних заходів у напрямку збору та аналізу інформації, яка свідчить про факти порушення норм митного та податкового законодавства України.

Розробка багатofакторної моделі, яка дасть змогу оцінити діяльність фіскальних органів у напрямку результативності митного пост-аудиту, потребує ідентифікації факторних і результативних ознак. Побудова моделі для аналізу взаємозв'язку надходження митних платежів до Державного бюджету України і результативності документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи залежить від багатьох ознак і чинників. Загалом чинниками визначено додаткові надходження від митних платежів, що забезпечуються фіскальними органами (дод. 3). Це дає можливість оцінити ступінь зміни результативності за допустимих змін величини відповідних чинників. Кількісний вираз показників подано в табл. 3.4.

Чинники, які впливали на надходження митних платежів до Державного бюджету України протягом 2010–2013 рр.*

Період	x_1	x_2	x_3	Y
2010 р.	121,8	66,8	5197,0	85911,4
2011 р.	152,5	192,8	3891,0	114816,8
2012 р.	387,9	215,1	5616,2	123649,0
2013 р.	21,4	246,9	5098,3	119053,5
Середнє значення	170,9	180,4	4950,6	110857,7

(млн. грн.)

*Примітка. Складено автором самостійно на основі [44; 115; 116].

Чинники, які впливають на надходження митних платежів, можна подати таким чином (табл. 3.4): x_1 – сума донарахованих митних платежів за результатами виїзних документальних перевірок, млн. грн.; x_2 – сума донарахованих митних платежів за результатами невиїзних документальних перевірок, млн. грн.; x_3 – сума донарахованих митних платежів за результатами заходів митного контролю при випуску товарів у вільний обіг на митну територію України, млн. грн.

Результати множинного регресійно-кореляційного аналізу результативності митного пост-аудиту, подані в табл. 3.5, свідчать, що регресійне рівняння матиме такий вигляд:

$$Y = 78617,8 + 32,75 x_1 + 201,21 x_2 - 1,95 x_3.$$

Коефіцієнт детермінації R-квадрат становить 1,000, що свідчить про пояснення цим рівнянням 100% варіаційних факторних ознак. Якщо рівняння значиме за критерієм Фішера ($F > F_{кр}$), то коефіцієнт детермінації статистично значимий і рівняння регресії статистично надійне.

Для заданого рівняння отримано такі коефіцієнти еластичності: $E_1 = 0,0504\%$; $E_2 = 0,33\%$; $E_3 = -0,0871\%$. Значення коефіцієнтів еластичності дали змогу дійти таких висновків: 1) зі зростанням донарахувань за результатами виїзних документальних перевірок на 1% результативність надходжень митних платежів до державного бюджету підвищиться на 0,05% при незмінному

показникові донарахувань за результатами документальних невіїзних перевірок;
 2) збільшення рівня донарахувань за результатами невіїзних документальних перевірок на 1% підвищить результативність надходжень митних платежів до державного бюджету на 0,33% при незмінному показникові донарахувань за результатами документальних віїзних перевірок. Проте значення коефіцієнта еластичності ($E_3 < 0$) свідчить про незначний вплив на результативний показник загальних надходжень митних платежів до Державного бюджету України.

Таблиця 3.5

**Результати множинного кореляційно-регресійного аналізу
 результативності митного пост-аудиту**

№ з/п	Показник	Значення
1.	Множинний R	1,000
2.	R-квадрат	1,000
3.	Нормативний R^2	1,000
4.	Стандартна похибка	15,72
5.	Спостереження	4

Кореляційно-регресійний аналіз результативності митного пост-аудиту підтверджує, що найбільший вплив на надходження від митних платежів забезпечується за рахунок обсягів донарахувань за невіїзними документальними перевірками. Однак кореляційний аналіз щільності між показниками донарахованих і сплачених митних платежів за результатами заходів митного пост-аудиту засвідчує, що її величина становить (дод. И): $r = 0,2571005$. Це означає, що між величинами простежується слабкий лінійний статистичний взаємозв'язок.

Крім того, дані, одержані у ході дослідження результативності митного пост-аудиту та його фіскальної ефективності за допомогою математичних і статистичних методів, припускають можливість визначення узгодженості між математико-статистичними та експертними оцінками результатів. Ступінь узгодженості встановлюється шляхом розрахунку коефіцієнта кореляції рангів Спірмена (P_x/y):

$$P_x/y = 1 - b \times \sum d_i^2 / (n^3 - n), \quad (3.1)$$

де d_i^2 – квадрат різниці рангів; n – кількість аналізованих спостережень, $-1 < P_x/y < 1$.

Коефіцієнт Спірмена вказує (табл. 3.6) на взаємозв'язок між чинниками у разі, якщо його значення більше 0,5.

Таблиця 3.6

Результати розрахунку коефіцієнта кореляції рангів Спірмена

Чинник	Період	Чинник X	Ознака Y	Ранги		Матриця рангів ($d_x - d_y$)	P – коефіцієнт рангової кореляції
				X, d_x	Y, d_y		
Виїзні документальні перевірки	2010 р.	121,8	85911,4	2	1	1	0,4
	2011 р.	152,5	114816,8	3	2	1	
	2012 р.	387,9	123649,0	4	4	0	
	2013 р.	21,4	119053,5	1	3	4	
	Всього:	683,6	443430,7	10	10	6	
Невиїзні документальні перевірки	2010 р.	66,8	85911,4	1	1	0	0,8
	2011 р.	192,8	114816,8	2	2	0	
	2012 р.	215,1	123649,0	3	4	1	
	2013 р.	246,9	119053,5	4	3	1	
	Всього:	721,6	443430,7	10	10	2	
Інші заходи митного контролю	2010 р.	5197,0	85911,4	3	1	4	0,4
	2011 р.	3891,0	114816,8	1	2	1	
	2012 р.	5616,2	123649,0	4	4	0	
	2013 р.	5098,3	119053,5	2	3	1	
	Всього:	19802,5	443430,7	10	10	6	

*Примітка. Складено та розраховано автором самостійно на основі [44; 115; 116].

При аналізі узгодженості статистичних методів з експертними методами коефіцієнт Спірмена дорівнює 0,4 за основними чинниками: донарахованих сум митних платежів за результатами виїзних документальних перевірок та інших заходів митного контролю при випуску товарів у вільний обіг на митну територію України. Відповідно коефіцієнт рангової кореляції статистично слабкий і ранговий кореляційний взаємозв'язок між оцінками незначний.

Як підтверджують дані табл. 3.6, коефіцієнт рангової кореляції Спірмена становить 0,8 лише за одним із чинників: сума донарахованих митних платежів за результатами невіїзних документальних перевірок. Це свідчить про сильний взаємозв'язок між ознакою Y і чинником X , хоча значимість коефіцієнта рангової кореляції Спірмена статистично не важлива. Отже, можна зробити висновок, що надходження митних платежів не завжди залежать від обсягів донарахувань за результатами контрольно-перевірочних заходів щодо товарів, які переміщують через митний кордон.

Результати аналізу вказують, що показники донарахувань за результатами документальних перевірок із питань дотримання вимог державної митної справи впливають на надходження митних платежів до бюджету. Зростання показників донарахованих та сплачених митних платежів пов'язане з якісними змінами у підході до вибору об'єкта митного пост-аудиту, що ґрунтується на кількісних показниках митних ризиків, імплементованих в індикатори ризику. Це максимально забезпечує результативність документальних перевірок і дій посадових осіб фіскальних органів.

3.2. Стратегічні орієнтири управління ризиками при здійсненні митного пост-аудиту

Ризики у зовнішній торгівлі зумовлені макро- та мікроекономічними процесами розвитку ринкового господарства, зловживаннями суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і рівнем кваліфікації та заборгованості контрагентів, нестійкістю міжнародної фінансової системи, зміною вимог до безпеки товарів, а також іншими чинниками, які можуть вплинути на міжнародну поставку товарів і послуг. Важливе місце відводиться ризикам у митному регулюванні, оскільки вони впливають на діяльність як учасників ЗЕД, так і фіскальних органів.

Ризики як економічна категорія – це події, які можуть відбуватися діяльності економічних суб'єктів або за її відсутності. Вони є невід'ємним елементом існування будь-якого економічного суб'єкта та виникають під час здійснення процесів управління. Відсутність ризиків гальмує розвиток кожної системи, оскільки зменшує її динамічність, а отже, ефективність [45, с. 28]. Залежно від ризику у діяльності суб'єкта можливі три економічних результати: від'ємний (збиток, втрачені можливості); нульовий; позитивний (виграш, вигода, прибуток).

Ризики є наслідком переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон, що зумовлено умовами існуючої невизначеності зовнішнього і внутрішнього середовищ організації та функціонування економічних суб'єктів. Це передбачає розробку ефективних механізмів управління ризиками, які виникають у процесі реалізації функцій фіскальних органів.

Поняття «ризик» і «невизначеність» є різними за характером і змістовним наповненням. Ризик характеризує ймовірність ситуації, яку можна визначити, а невизначеності подібні ознаки не властиві [41, с. 59]. Проте ці поняття взаємопов'язані між собою, оскільки джерелами виникнення ризиків є невизначеність, що впливає на результат прийняття рішень через існуючі чинники – небезпеку та загрози.

Очевидно те, що управління у сфері державної митної справи і прийняття рішень здійснюється в умовах невизначеності, а ситуацію між фіскальними органами і суб'єктами ЗЕД формують дестабілізуючі чинники, які є джерелом вияву ризиків. Як зазначає О. Десятнюк, ризик – це складовий елемент будь-якої управлінської діяльності, що залежить від впливу значної кількості чинників та дій контрагентів, які складно передбачити повністю і з необхідною точністю [47, с. 355]. З огляду на це невизначеність тенденцій розвитку державної митної справи в Україні зумовлює необхідність дослідження механізму управління ризиками у митній сфері, зокрема це стосується діяльності щодо виявлення порушень митного законодавства.

Визначення змісту управління ризиками митного контролю є важливою умовою ефективної діяльності фіскальних органів щодо частоти виявлення порушень митного і податкового законодавств. Всі митні адміністрації використовують певну форму управління ризиками або формально, або неформально.

Практика роботи фіскальних органів підтверджує, що найбільшу зацікавленість становить питання розгляду ризику у взаємозв'язку з невизначеностями, властивими внутрішньому і зовнішньому середовищам функціонування митних органів. Це передбачає запровадження нових технологій митного контролю, що ґрунтуються на системі моніторингу порушень митного законодавства, не впливаючи на інтереси сумлінних суб'єктів ЗЕД. Повнофункціональна модель управління ризиками є тим інструментом, який дає змогу підтримувати баланс між спрощенням митних формальностей і забезпеченням їхнього належного рівня [113], тобто фіскальні органи використовують показник ризику як інструмент прийняття рішень щодо визначення таких товарів, транспортних засобів, документів і осіб, які підлягатимуть митному контролю у конкретних формах та обсягах [4, с. 67].

Загалом чинники невизначеності й ризику поділяють на внутрішні та зовнішні. Зовнішнє середовище представлено суб'єктами ЗЕД, які фактично є суб'єктами контрольних заходів, ефективність і дієвість яких прямо впливає на результати зовнішньоекономічних операцій. Внутрішнє середовище характеризується системою митних органів, які у межах своїх повноважень здійснюють контроль за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог податкового та митного законодавств. Від ефективності проведених контрольних заходів залежать повнота і своєчасність надходження митних платежів, недопущення ввезення недоброякісної та контрафактної продукції, скорочення часу на виконання митних формальностей. Схематично процес контролю за переміщенням товарів і транспортних засобів в умовах ризику та невизначеності відображено на рис. 3.4.

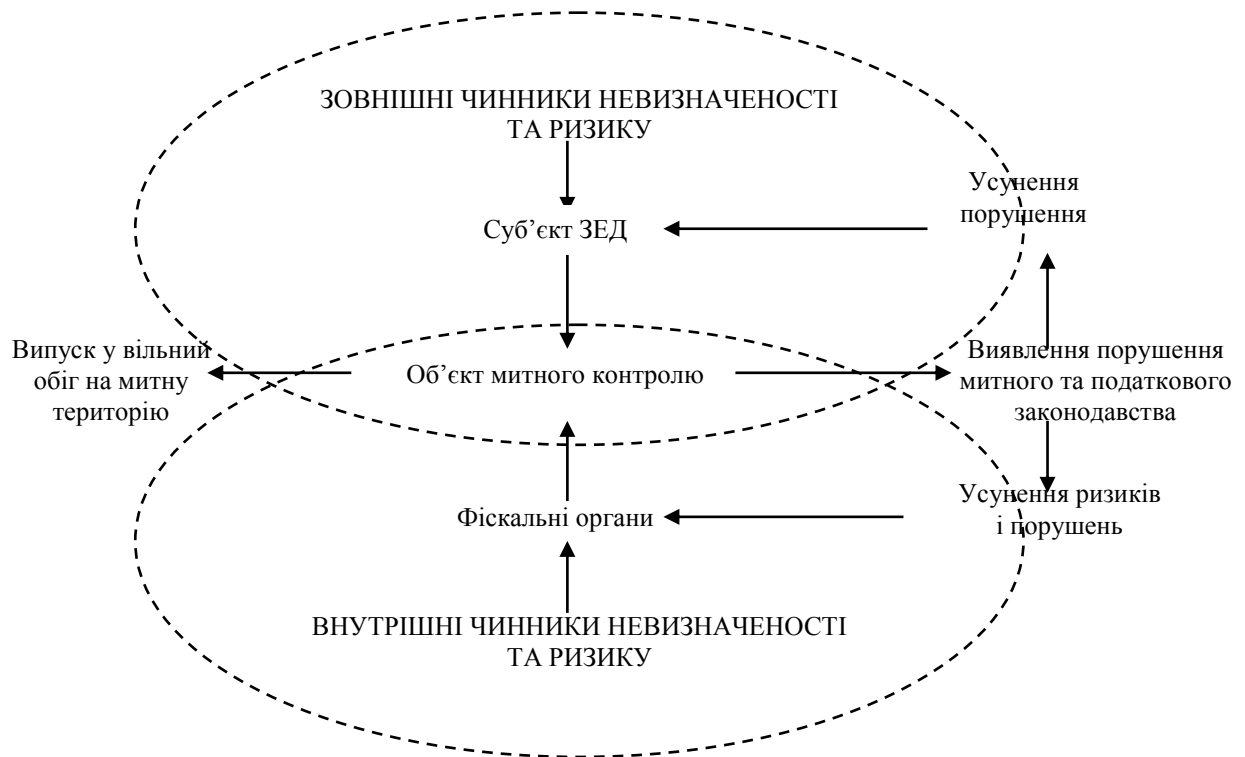


Рис. 3.4. Контроль за переміщенням товарів і транспортних засобів в умовах ризику та невизначеності*

*Примітка. Побудовано автором самостійно.

Необхідність застосування системи управління ризиками у митній справі зумовлена появою нових принципів митного контролю за переміщенням товарів, що ґрунтуються на оптимізації використання ресурсів фіскальних органів, не применшуючи ефективності митного контролю як сукупності заходів, спрямованих на запобігання, виявлення та усунення ризиків недотримання норм податкового і митного законодавств, які переважно спричиняють складні наслідки для стану економічної безпеки країни. На думку П. Афоніна, вирішення таких проблем можливе за умови забезпечення ефективного управління заходами щодо виявлення потенційних і мінімізації виявлених ризиків [11]. Саме тому на перше місце висувається надійність митного контролю, в межах якого необхідно вдосконалювати такі напрямки діяльності: 1) оперативність і систематичність моніторингу; 2) проведення вибіркового повторного аналізу отриманих даних; 3) реалізація механізму постконтролю прийнятих рішень.

Як зазначає І. Калашнікова, загальна концепція митного контролю має ґрунтуватись на системі заходів оцінювання ризиків, що дасть змогу створити систему точкового контролю за етапами митного оформлення, де прогнозується найбільший ризик виникнення правопорушень [71, с. 273]. Так, одним із дієвих механізмів митного контролю є СУР, становлення якої відбувається відповідно до універсального міжнародного принципу «мінімальне втручання» – дотримання принципу вибіркової та достатності митного контролю.

Управління ризиковими ситуаціями як процес має забезпечувати баланс між витратами і вигодами, оскільки однакова поведінка з усіма ризиками є неефективною. Для ефективного процесу управління ризиками необхідні відповідні інструменти та кваліфікований персонал, а також встановлення критеріїв для визначення складових припустимого або неприпустимого рівня ризику [106, с. 210]. Пріоритетним завданням СУР є використання інформаційних і методичних рішень у діяльності фіскальних органів, а також мінімізація ризиків, що виникають при митному оформленні та митному контролі.

У кожній країні митні органи самостійно розробляють власну політику управління ризиками з урахуванням своїх стратегічних цілей і завдань. Політика управління ризиками та організаційний план мають відображати чіткі наміри, визначати підхід, компоненти і ресурси управління ризиками, які використовуватимуться у процесі виявлення та мінімізації митних ризиків.

Основними цілями управління ризиками є забезпечення національної безпеки країни та безпеки зовнішньої торгівлі, а також застосування комплексу заходів із запобігання, прогнозування і виявлення порушень митного законодавства (рис. 3.5). Кожен ризик, виявлений під час митного контролю та митного оформлення, підлягає аналізу фіскальним органом. Цей процес передбачає систематичне використання інформації для визначення обставин та умов виникнення ризиків, їхньої ідентифікації й оцінки ймовірних наслідків недотримання законодавства України з питань державної митної справи [112]. Ідентифікація та оцінка ймовірних наслідків недотримання вимог митного

законодавства здійснюються залежно від окремих характеристик товарів і транспортних засобів, які переміщують через митний кордон, зовнішньоекономічної операції і суб'єктів ЗЕД.



Рис. 3.5. Цілі застосування СУР і об'єкти аналізу ризику*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [112; 154].

Цілі функціонування системи аналізу та управління ризиками виявляються у виконанні конкретних стратегічних завдань і вирішенні тактичних питань використання функціонального призначення митного контролю. Конкретні стратегічні завдання залежать як від зовнішніх, так і від внутрішніх чинників, які формуються під впливом основних тенденцій полегшення умов здійснення зовнішньоторговельних операцій та перенесення перевірочних процедур митного контролю після випуску товарів на митну територію України.

У світовій фінансовій практиці управління ризиками реалізується через вибір конкретних стратегій (цільових установок) ризик-менеджменту. Переважно такі стратегії базуються на основоположних принципах мінімізації фінансових ризиків, серед яких виокремлюють: 1) стратегії неприйняття ризику; 2) стратегії мінімізації ризику; 3) стратегії прийняття ризику [114, с. 112].

Разом з тим, митна практика визначає лише два основоположних терміни: 1) готовність до прийняття ризику, тобто це розмір і тип ризику, який готовий прийняти фіскальний орган; 2) прийняття ризику – це готовність фіскальних органів або зацікавлених осіб прийняти його після обробки з метою виконання своїх завдань [80, с. 8–9]. Ці терміни відображають основні підходи щодо реалізації стратегії прийняття ризиків, яка полягає у відмові від заходів із його мінімізації (високі витрати на усунення ризику порівняно з незначними наслідками реалізації ризику для забезпечення стійкості фінансової системи країни).

Фінансовими пріоритетами здійснення фіскальними органами аналізу, виявлення та оцінювання ризиків є забезпечення справляння митних платежів, контролю правильності обчислення, своєчасності та повноти їхньої сплати [154]. Це забезпечується за рахунок заходів, що здійснюються в межах реалізації митного контролю та митного оформлення товарів.

Загальна модель управління дотримання вимог митного законодавства, запропонована ВМО (рис. 3.6), передбачає розподіл суб'єктів ЗЕД залежно від їхньої поведінки, а також дії та заходів фіскальних органів з виявлення, мінімізації ідентифікованих і оцінки ризиків та їхнього впливу.

Якщо категоризація клієнтів здійснюється з метою встановлення ступеня ризику, то компетенція фіскальних органів поділена за напрямками впливу: 1) інформація про прибуття та відправку вантажів; 2) оцінка рівня ризику, пов'язаного з переміщенням товарів через митний кордон; 3) дії, які слід вживати з метою мінімізації ідентифікованих ризиків без втручання у діяльність сумлінних суб'єктів ЗЕД.

Управління ризиками в Україні здійснюється з використанням інструментів у конкретних випадках переміщення товарів. До таких інструментів належать: 1) індикатори ризику; 2) профілі ризику; 3) орієнтування; 4) випадковий відбір.

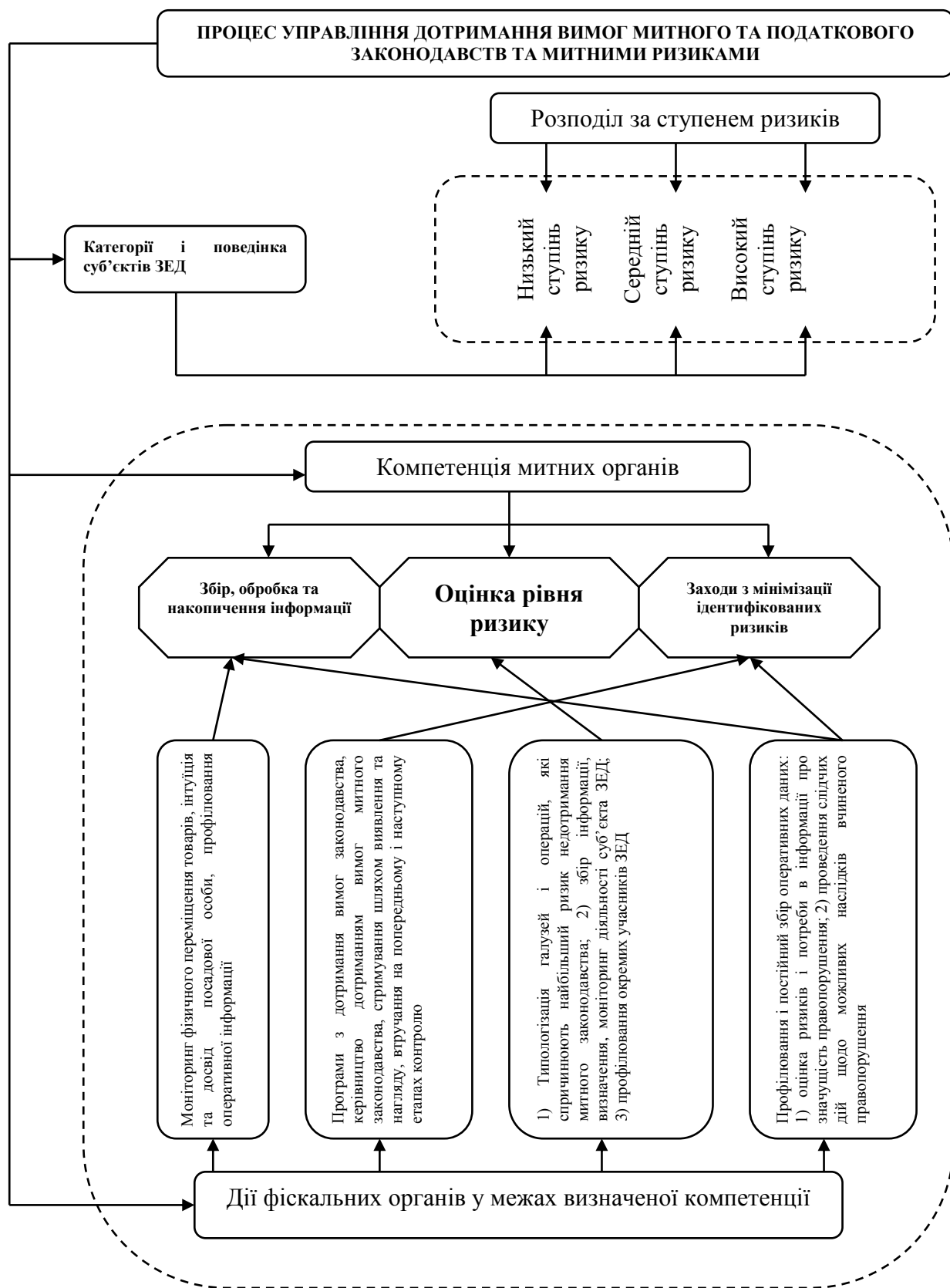


Рис. 3.6. Модель управління дотримання вимог податкового і митного законодавства*

*Примітка. Побудовано на основі [79, с. 6–7].

Застосування профілів ризику під час митного контролю є важливим заходом, оскільки правильно сформований профіль ризику дає змогу пришвидшити митні процедури, забезпечити ефективний контроль за додержанням митного законодавства.

Обсяг контрольних заходів має бути пропорційним до рівня оціненого ризику. Оскільки суб'єкти ЗЕД порушують норми митного та податкового законодавств, то аналіз їхньої зовнішньоекономічної діяльності може бути основою критеріїв відбору при проведенні контрольних-перевірочних заходів. Ідентифікація ризиків сумнівних операцій і контрагентів загалом є інноваційним методом при здійсненні митного контролю. Така система забезпечує якісний відбір об'єктів перевірок в умовах переходу від суцільного до вибіркового контролю [99, с. 67]. Загалом ризики можна класифікувати за чітко визначеними групами (рис. 3.7).

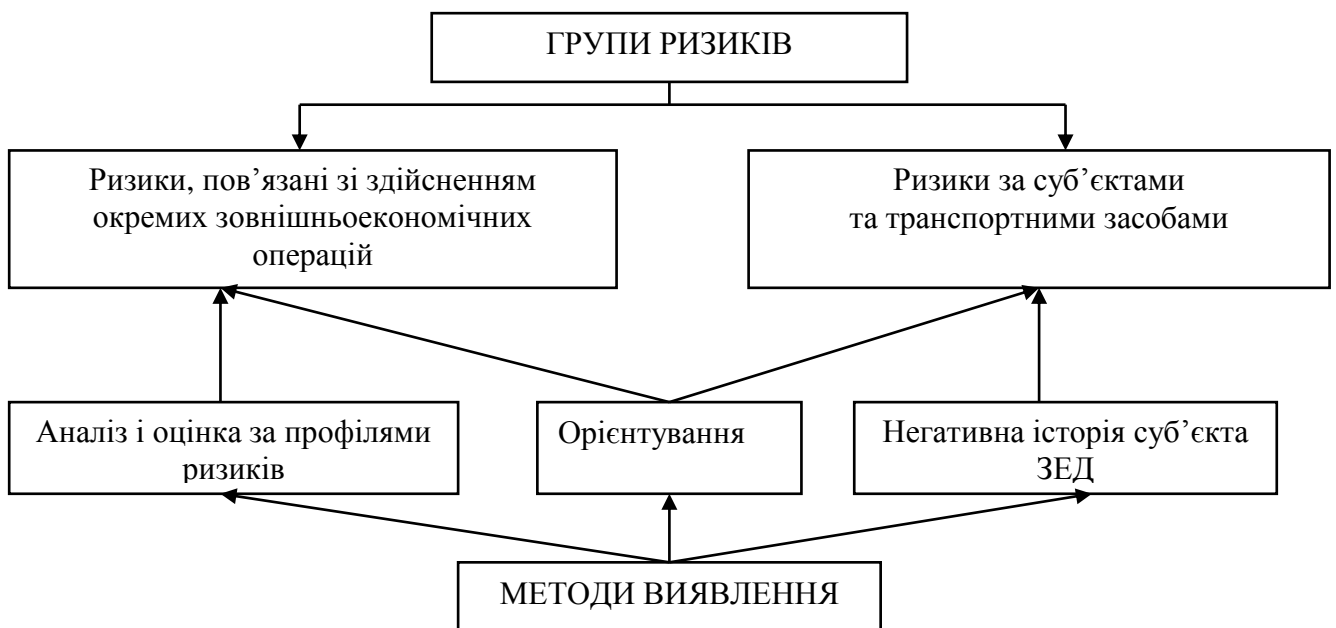


Рис. 3.7. Класифікація ризиків за групами об'єктів митного контролю та методів їхнього виявлення*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [60, с. 57; 99, с. 67; 209, с. 36].

Ефективність застосування системи управління ризиками під час митного контролю безпосередньо залежить від її наповнення профілями ризику. Здебільшого за рахунок діючих профілів ризику, які сформовано переважно за

напрямок «імпорт», їхня кількість – це умовний показник, оскільки одні профілі стосуються дуже вузького питання і поширюються лише на один-два види товарів, а деякі охоплюють напрямок контролю, сферу ризику і містять значення індикаторів за тисячами товарів [209, с. 125]. При підрахунку частоти спрацювання профілів ризику використовують показник селективності, який кількісно характеризує вибірккову здатність профілю ризику та розраховується за такою формулою:

$$Sel = \frac{Kc}{Kzag} , \quad (3.2)$$

де Sel - селективність профілю ризику (профілів ризику); Kc – кількість МД, за якими АСАУР було сформовано перелік форм контролю (у зв'язку із спрацюванням конкретного профілю ризику чи кількох профілів ризиків, залежно від визначеного завдання) за звітний період; Kzag. – загальна кількість МД (оформлених, анульованих та відмовлених) за звітний період.

Показник селективності важливий з точки зору попередньої оцінки доцільності застосування профілю ризику. Під час застосування профілю ризику зміна селективності може свідчити також про зміни в структурі зовнішньоекономічних операцій, появу тенденцій тощо і в будь-якому разі використовується для визначення доцільності перегляду профілю ризику [209, с. 124]. Як засвідчують дані табл. 3.7, значення селективності за кожним напрямом переміщення товарів і транспортних засобів відрізняються. Показник селективності діючих профілів ризику митного режиму «імпорт» для проведення фактичного контролю у 2013 р. становив 5%. Порівняно з 2011 р. він знизився на 9%. Однак показник селективності для проведення винятково документального контролю зріс з 25% у 2011 р. до 67% у 2013 р. Це свідчить про те, що запроваджена система виявлення ризиків за митного контролю забезпечує позитивний результат, тобто відбувається зменшення зловживань суб'єктами ЗЕД і посадовими особами фіскальних органів.

У 2013 р. показник селективності діючих профілів ризику за таким напрямом переміщення, як «експорт», становив 0,6% для фактичного контролю і 0,5% для документального контролю (табл. 3.7), а транзиту – 0,1% і 0,6%

відповідно. Така розбіжність між результатами селективності пов'язана із кількістю профілів ризику за відповідними напрямками переміщення.

Таблиця 3.7

Показники селективності митного контролю протягом 2010–2013 рр.*

Період	Кількість оформлених митних декларацій (партей товарів)	Кількість МД (партей товарів)		Селективність (Sel)	
		За якими сформовано вказівки щодо необхідності проведення митного огляду та ідентифікації	За якими сформовано вказівки щодо необхідності проведення документального контролю	Показник селективності фактичного контролю (Sel ₁)	Показник селективності документального контролю (Sel ₂)
Митний режим «імпорт»					
2010 р.	992885	139694	290559	0,141	0,293
2011 р.	1124458	173877	287017	0,150	0,250
2012 р.	1196031	142766	551350	0,110	0,460
2013 р.	1206017	69242	812011	0,050	0,670
Митний режим «експорт»					
2010 р.	753873	33364	58617	0,040	0,070
2011 р.	812572	36581	17702	0,040	0,020
2012 р.	853900	18266	1040	0,020	0,001
2013 р.	869837	5731	5135	0,006	0,005
Митний режим «транзит»					
2010 р.	382149	126	8	0,001	0,000
2011 р.	424194	490	0	0,001	0,000
2012 р.	441683	590	0	0,001	0,000
2013 р.	453993	25	2833	0,001	0,006

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі: [44; 116].

Як зазначено вище, більшість профілів ризику стосується напрямку переміщення «імпорт», що пояснюється пріоритетністю митного контролю, коли увага акцентується на товарах, що ввозяться у країну (табл. 3.8). Оскільки один профіль ризику може охоплювати декілька напрямків переміщення, то виокремлення профілів ризику в окремі групи за напрямками переміщення (імпорт, експорт, транзит) є умовним.

Дані табл. 3.8 свідчать, що протягом 2011–2013 рр. діючі профілі ризику напрямку переміщення «імпорт» становлять найбільшу частку в загальній їхній сукупності і мають тенденцію до зростання. Так, у 2013 р. їхня кількість значно зросла, а саме на 7 та 9 одиниць відповідно, порівняно з 2012 та 2011 р. Значно менша кількість профілів ризику розроблена для митних режимів «експорт» і

«транзит». Зокрема, у 2013 р. кількість діючих профілів ризику щодо експорту становила 12 одиниць, а щодо транзиту – 3 одиниці.

Таблиця 3.8

**Кількість діючих профілів ризику, імплементованих до АСАУР
за напрямками переміщення у 2010–2013 р.***

Період	Напрямок переміщення		
	«Імпорт»	«Експорт»	«Транзит»
1	2	3	4
2010 р.	74	26	13
2011 р.	12	8	7
2012 р.	14	2	2
2013 р.	21	12	3

*Примітка. Складено автором самостійно на основі [44; 116].

Як підтверджують дані рис. 3.8, за станом на 2013 р. наказами ДМСУ було затверджено 34 профілі ризику, що на 13 та 16 позицій більше за відповідні показники 2012 та 2011 р. З них діючими за станом на 19 травня 2014 р. є 13, 16 та 25 профілів ризику, затверджених відповідно у 2011, 2012 та 2013 р.

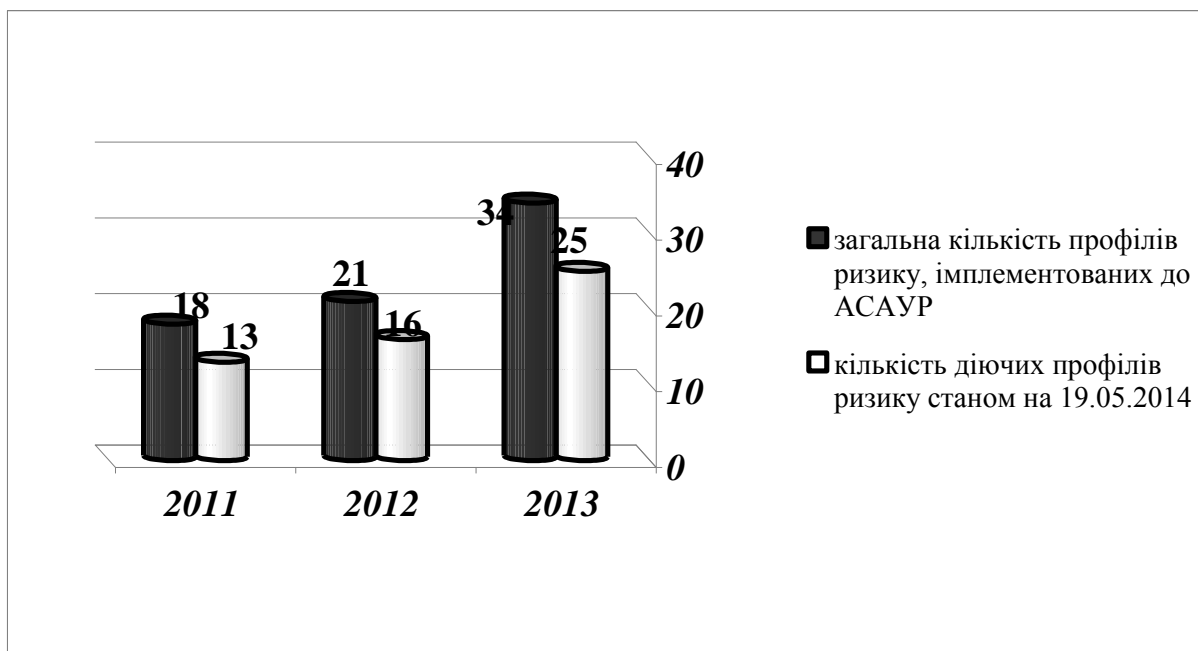


Рис. 3.8. Кількість профілів ризику, імплементованих до АСАУР*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [44].

Ризик недотримання норм законодавства з питань державної митної справи визначається показником селективності, який є кількісним вимірником проведених контрольно-перевірочних заходів, але не відображає ризику фіскальних втрат від виявлених порушень. Із фінансової точки зору ризик митного контролю полягає у недоотриманні державою сум митних платежів за рахунок неправомірних дій суб'єктів ЗЕД.

З огляду на це оцінку ризику, пов'язану з фіскальними наслідками порушення законодавства, потрібно виражати у кількісному значенні, що дає змогу зіставити можливі втрати держави. З цієї позиції пропонуємо ввести показник «коефіцієнт ризику фіскальних втрат», кількісне значення якого визначається за такою формулою:

$$K_{фв} = \frac{B_{д.}}{E_{вт.}}, \quad (3.3)$$

де $K_{фв.}$ – коефіцієнт ризику фіскальних втрат бюджету від митних платежів; $B_{д.}$ – можливі втрати держави; $E_{вт.}$ – статистична вартість товарів, що переміщують.

Якщо такий коефіцієнт задовольняє умову $0 < K_{фв.} \geq 0,05$, то ризик мінімальний. Він задовольняє задану надійність митного контролю, яку можна розрахувати як $(1 - K_{фв.})$, за умови надійності митного контролю на рівні 95%.

Такі можливі втрати від митних платежів можна оцінити як додаткові надходження, що забезпечені фіскальними органами. Враховуючи те, що фіскальні органи формують статистику зовнішньої торгівлі, за орієнтир статистичної вартості слід обрати обсяги операцій у грошовому вимірнику, поданому згідно зі статистичними спостереженнями. Кількісне значення коефіцієнта ризику фіскальних втрат за імпортними операціями відображено у табл. 3.9.

Як засвідчують дані табл. 3.9, в Україні протягом 2010–2013 рр. спостерігається мінімальний ризик фіскальних втрат, що задовольняє надійність митного контролю на рівні 99%. Проте робити остаточний висновок про надійність неможливо з позиції неврахування обсягів тіншових товарів, ввезених без належного оформлення на митну територію України.

**Коефіцієнт ризику фіскальних втрат за імпортними операціями
у період 2010–2013 рр.***

Період	Обсяг імпорту, млн. грн.	Обсяг додаткових надходжень, млн. грн.	К _{фв.}
2010 р.	482025,80	5271,68	0,01
2011 р.	658176,35	4463,48	0,01
2012 р.	676502,88	5718,38	0,01
2013 р.	615173,25	5366,60	0,01

*Примітка. Розраховано автором самостійно на основі [44; 116].

Важливим завданням фіскальних органів в умовах переходу до міжнародних стандартів митного регулювання є попередження і мінімізація ризиків шляхом здійснення ефективного митного контролю. Досягнення такої мети можливе за умови систематичного аналізу ризиків, визначення причин і умов їхнього вчинення, а також розробки заходів щодо їхньої мінімізації. У цьому разі митний пост-аудит як захід мінімізації ризиків є основним елементом зворотного зв'язку, що тестує ефективність функціонування всієї системи. Взаємозв'язок СУР і митного пост-аудиту показано на рис. 3.9.

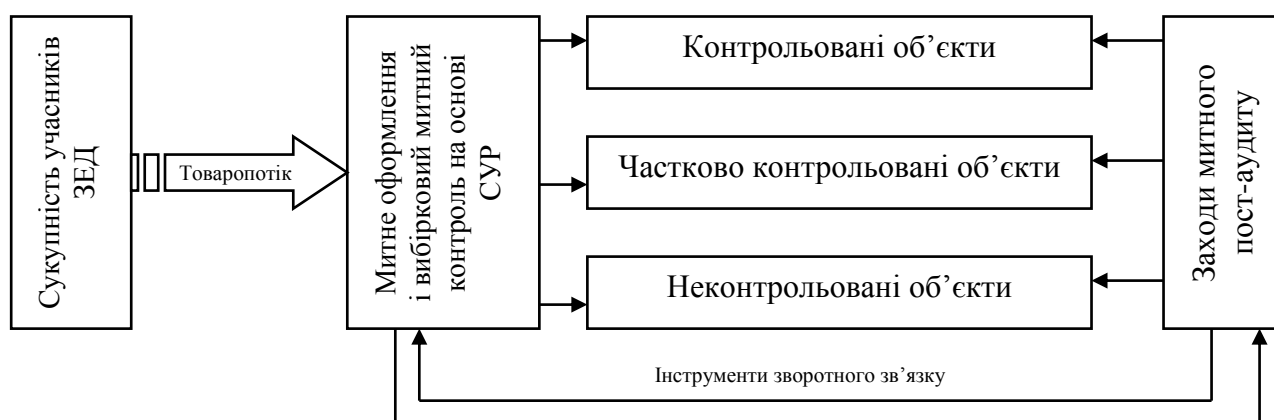


Рис. 3.9. Взаємозв'язок системи управління ризиками і митного пост-аудиту*

*Примітка. Розробка автора.

Так, з одного боку, здійснюючи контрольні-перевірочні заходи після факту митного оформлення, фіскальні органи накопичують інформацію про

надійність і чинники ризику суб'єктів ЗЕД. Ці результати надходять до системи управління ризиками, яка дає можливість вирішити суперечності щодо необхідності здійснення ефективного контролю, спрощення митних процедур і полегшення ведення міжнародної торгівлі. З іншого боку, система аналізу та управління ризиками має важливе значення під час відбору об'єктів постмитних перевірок, зокрема результати спрацювання профілів ризиків цієї системи є приводом для проведення контрольних заходів, тобто в цьому разі наявний зворотний зв'язок [26, с. 46].

Отже, СУР впливає на проведення заходів митного пост-аудиту, оскільки при виборі об'єктів документальних перевірок використовуються її окремі елементи (індикатори ризику, товари «ризиком», товари прикриття). Неможна стверджувати, що всі товари, які переміщують і щодо яких за результатами СУР не встановлено конкретних порушень, ввозяться правомірно. Не всі порушення законодавства з питань дотримання вимог державної митної справи можливо виявити у процесі митного контролю. Відповідно без митного пост-аудиту неможливо об'єктивно оцінити, на скільки відсотків досягнуто дотримання митних правил за кожним учасником ЗЕД і за видом товару відповідно до УКТ ЗЕД.

У фіскальних органах України немає спеціальної автоматизованої системи з відбору об'єктів для перевірки, натомість використовуються результати спрацювання профілів ризику АСАУР. Оцінка рівня ризику охоплює всі етапи, але найважливішу роль відіграє на етапі відбору об'єктів до перевірки.

Реалізація митного пост-аудиту передбачає аналіз великого масиву інформації та виявлення різних сфер ризику. Наявність цієї інформації дає змогу використати її у розробці відповідних критеріїв ризику з метою подальшого виявлення незаконних схем ухилення від сплати митних платежів [15, с. 68]. Результати митного пост-аудиту також використовуються для формування позитивної чи негативної історії профілю ризику. Наприклад, якщо за результатами перевірки було виявлено порушення законодавства з питань державної митної справи, то така інформація потрапляє у відповідну базу даних.

Система аналізу ризиків ґрунтується на принципах кореляційного аналізу, що дає змогу оптимально відібрати об'єкти і суб'єкти митного пост-аудиту за допомогою АСАУР. Схематично механізм відбору зображено на рис. 3.10.

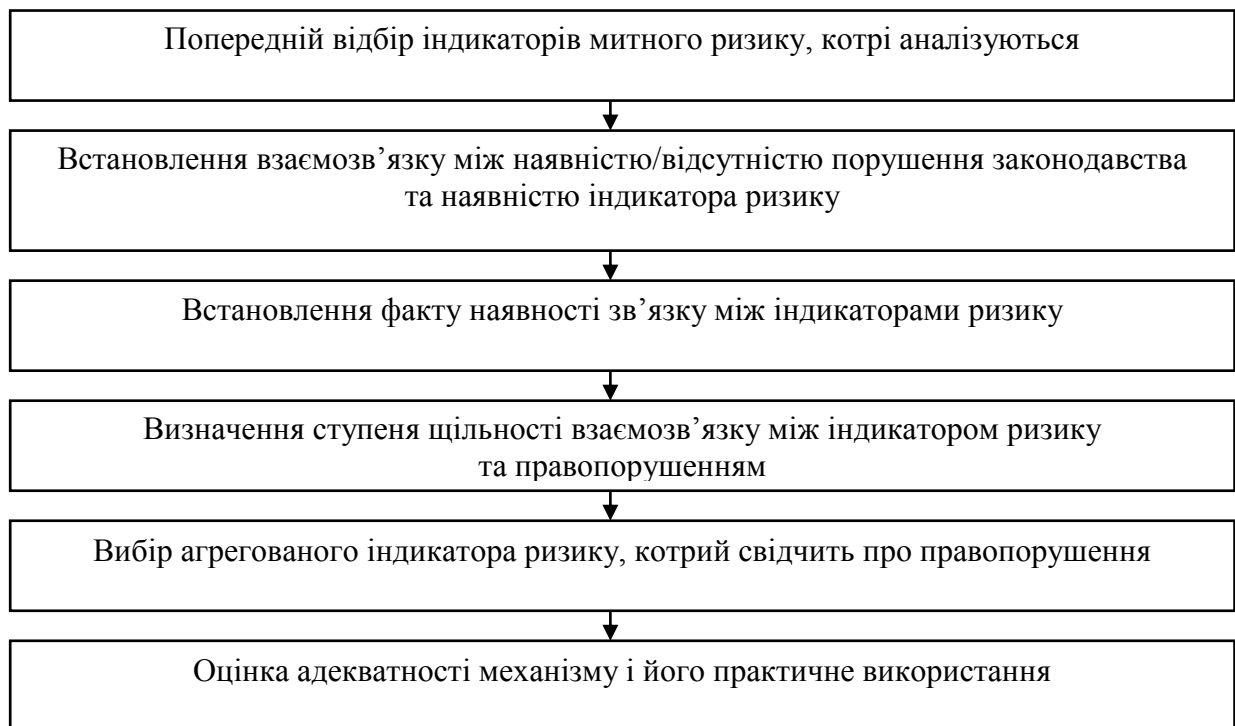


Рис. 3.10. Механізм відбору об'єктів митного пост-аудиту з використанням АСАУР*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [77, с. 72].

Першим етапом механізму відбору об'єктів митного пост-аудиту є встановлення індикаторів ризику щодо конкретного профілю. Подальша діяльність щодо відбору об'єктів перевірки передбачає встановлення взаємозв'язку між індикатором ризику та правопорушенням і тестування створеної системи з метою успішного практичного використання. Оскільки результати документальної перевірки містять інформацію щодо конкретного суб'єкта ЗЕД, інформація, отримана в результаті контрольно-перевірочних заходів, також використовується для побудови регіональних профілів ризиків [186, с. 240]. Така діяльність структурних підрозділів фіскальних органів дає змогу актуалізувати наявні профілі ризику та побудувати нові. Так, з одного боку, інтегрування результатів проведених документальних перевірок у систему

профілів ризику є невід’ємною умовою успішного функціонування АСАУР, а з іншого – адекватний відбір об’єктів митного пост-аудиту за допомогою системи управління ризиками дає змогу проводити контрольню-перевірочну роботу, яка характеризується високою ефективністю.

Враховуючи те, що вибір форм митного контролю відбувається на основі комплексної оцінки різних індикаторів ризику, що містяться у базі даних профілів ризику, важливим є створення багатофакторної матриці ризиків недостоверного декларування товарів. Таку матрицю слід використовувати поряд з основними індикаторами ризику, аналізуючи інші чинники ризику сукупно: суб’єкт ЗЕД, країна походження і відправлення товару, митний декларант, перевізник, умови оплати та інші особливості здійснення зовнішньоторговельних операцій (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Багатофакторна матриця ризиків недостоверного декларування товарів*

Категорії ризиків	Ризики суб’єкта ЗЕД	Товари ризику	Ризики зовнішньоторговельних угод
Індикатори ризику	Період здійснення зовнішньоекономічної діяльності	Рівень цін за одиницю товару	Вид і характер угоди
	Осяг перерахованих митних платежів і їхня частка у вартісному обсязі	Класифікаційний код товару	Взаємозв’язок між учасниками зовнішньоторговельного контракту (договору)
	Обсяг товарообороту	Торгова марка	Участь посередників
	Вид і сфера діяльності суб’єкта ЗЕД: виробник продукції, торговельний посередник, дистриб’ютор, дилер, консигнатор та ін.	Виробник	Країна нерезидента – учасника зовнішньоторговельного контракту
	Організаційна структура ведення бізнесу	Країна походження	Схема доставки товарів
	Система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю організації. Система оподаткування: загальна або спрощена	Країна відправлення товару	Умови і спосіб оплати товарів
	Наявність (відсутність) порушень митних правил, податкового і валютного законодавств	Рівень митних платежів, нарахованих за кожною МД	Загальна вартість і період дії контракту (контракт на разову поставку, довготерміновий контракт)

*Примітка. Складено автором самостійно.

Багатофакторна матриця дасть можливість підвищити якість організації митного пост-аудиту та привести систему заходів, що використовуються, у відповідність до міжнародних стандартів у галузі державної митної справи.

Оскільки результати контролю після випуску товарів у вільний обіг заносять до реєстру суб'єкта ЗЕД і впливають на формування його негативної (позитивної) історії та використовуються з метою коригування глибини і частоти митних оглядів, виникає необхідність визначення показників діяльності фіскальних органів у напрямку здійснення митного пост-аудиту.

З огляду на це слід використовувати показник достовірності митного контролю (Q), який може бути одним з показників оцінки діяльності фіскального органу, тому його слід розраховувати за такою формулою:

$$Q = \frac{K_1}{K_1 + K_2}, \quad (3.4)$$

де K_1 – кількість партій товарів з порушенням вимог митного законодавства, виявлених при митному оформленні; K_2 – кількість партій із порушенням вимог митного законодавства, виявлених за результатами митного пост-аудиту.

Так, можна визначити ймовірність ризику порушень вимог законодавства з державної митної справи (P) за формулою:

$$P = \frac{K_1 + K_2}{\sum K}, \quad (3.5)$$

де $\sum K$ – загальна кількість партій.

Реалізація основних цілей і пріоритетів митного контролю, який базується на управлінні ризиками, а також формування глобальної концепції управління ризиками, потребують обґрунтування стратегічних цілей реалізації СУР. У цьому разі можна скористатись ефективною та доволі популярною у світі концепцією управління економічною ефективністю, яку запропонували Р. Каплан і Д. Нортон, з метою зосередження уваги на тих сторонах діяльності економічних суб'єктів, які найбільш важливі тепер та на перспективу. Створення своєї «карти стратегії» є візуальним відображенням причинно-наслідкових зв'язків між елементами стратегії бізнес-одиниць [73, с. 37]. Побудова стратегічної карти дає змогу визначити місце посадової особи фіскального органу у загальній

стратегії реалізації СУР, а також основні шляхи досягнення цілей і показників, вирішення стратегічних завдань фіскальних органів.

З методологічної точки зору складання стратегічної карти системи управління ризиками передбачає розподіл за основними напрямками діяльності та напрямками діяльності структурних підрозділів фіскальних органів (рис. 3.11):

1) фінансова діяльність – фінансові показники, які пов'язані з виконанням головної функції (фіскальної);

2) клієнти – показники задоволення потреб фіскальних органів у процесі аналізу, виявлення та оцінки ризиків у ході митного контролю після випуску товарів у вільний обіг;

3) процеси – формування та використання інформаційного масиву баз даних при здійсненні митного контролю за допомогою інструментів управління ризиками;

4) розвиток і оновлення – оцінення на основі показників рівня кваліфікації посадових осіб, а також за якістю оновлення баз даних та оновлення інформаційних систем і технологій.

Важливим у процесі реалізації системи управління ризиками є спосіб контролю, який відображає собою певний процес обрання форм та обсягу митного контролю, достатніх для забезпечення додержання вимог митного законодавства. Переважно такі способи поділено на автоматизований і неавтоматизований контроль [38, с. 104–105]. Реалізація останнього є проблематичною в Україні, оскільки не визначено умов, за яких посадова особа уповноважена самостійно приймати рішення про проведення тих чи інших додаткових заходів митного контролю [179, с. 232]. Проте вирішення проблеми застосування неавтоматизованого контролю має забезпечити регламентування діяльності посадових осіб фіскальних органів. Координація дій і заходів у цьому напрямку дасть змогу підвищити фіскальну ефективність митного пост-аудиту та фінансову дисципліну суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.



Рис. 3.11. Стратегічна карта управління ризиками митного пост-аудиту та взаємозв'язок її складових

*Примітка. Розробка автора.

Отже, необхідність перегляду традиційних підходів до здійснення митного контролю зумовила потребу запровадження єдиних міжнародних стандартів спрощення і гармонізації митних процедур. Забезпечення прозорості та передбачуваності митних процедур реалізується за допомогою таких напрямів: 1) максимальне використання сучасних інформаційних митних технологій; 2) система управління ризиками при визначенні форм, обсягів і процедур митного контролю; 3) використання процедур на основі методів аудиту. Таким чином, підґрунтям сучасних процедур митного контролю є аналіз та управління ризиками й аудит, а використання інформаційних митних технологій – це базис, який дає можливість зменшити втрати і пришвидшити виконання митних формальностей.

3.3. Перспективи розвитку митного пост-аудиту в умовах реформування системи контролюючих органів

Питання пошуку оптимальної структури контролюючих органів в Україні було пов'язано з усуненням дублювання функцій, покладених на ДПС і ДМС України. Нераціональність у дублюванні органами функцій та повноважень привела до об'єднання двох контролюючих органів і реформування цілісної системи їхнього функціонування. Як слушно зазначили науковці, протягом 2000–2008 рр. реформування організаційної структури здійснювалось практично щороку. При цьому кожна наступна реорганізація розпочиналась до моменту завершення попередньої [17, с. 220]. Проте ініційована адміністративна реформа внесла певні корективи щодо формування митної системи та формату органів контролю за справлянням податків і зборів як при ввезенні товарів на митну територію, так і при їхній реалізації після випуску у вільний обіг.

В умовах проведення адміністративної реформи всі повноваження щодо виконання фіскальної функції було покладено на Міністерство доходів і зборів України. Таке реформування стало важливим кроком, який відбувся в умовах

здійснення адміністративної реформи. Як зазначає Т. Проценко, об'єднання двох контролюючих структур спрямовано на підвищення ефективності їхньої діяльності. Крім того, зростання кількості суб'єктів господарювання та суб'єктів ЗЕД змушує перейти до цивілізованих відносин в адмініструванні податків і митних платежів [175, с. 17]. Потреба реформування системи органів центральної виконавчої влади в Україні існувала давно. Її пов'язують з удосконаленням податкової і митної систем [144], а зосередження функцій податкової та митної служб в одному міністерстві передбачало певні переваги у галузі адміністрування митних платежів, а також контролю за їхнім надходженням до бюджету.

Однак зміна політичних сил і напрямку розвитку країни привела до утворення нового відомства – Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади, який реалізує політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями в ході застосування податкового, митного законодавства [145]. Об'єднання і передача всіх функцій єдиному органу є штучною процедурою та доволі громіздкою (рис. 3.12), оскільки складається з двох блоків – податкова служба (на рис. 3.12 – це зона 1) та митна служба (зона 2). Інтеграція повноважень охоплює лише окремі функції, пов'язані з адмініструванням податків при здійсненні платниками зовнішньоекономічної діяльності (зона 3). Разом з цим, з'явилась надбудова у вигляді центрального апарату управління.

Злиття податкової та митної служб в єдиний орган – нове явище для України. Однак чимало країн світу пройшли цей шлях. І хоча в кожному окремому випадку йдеться про абсолютно різні чинники успіху і проблеми подібних реформ, всі вони виявилися ефективними. Схема з єдиною службою апробована в десятках країн. Із 34 країн-членів ОЕСР функції збору податків і соціальних платежів об'єднані в 13 країнах, податків та митних платежів – у 11 країнах [20]. Такий підхід до побудови системи контролюючих органів сприяв отриманню позитивного результату не тільки у забезпеченні стабільних надходжень митних платежів, а й дав змогу посилити контроль за товарами, які

переміщують одночасно з оптимізацією фінансових ресурсів на утримання адміністративного персоналу.

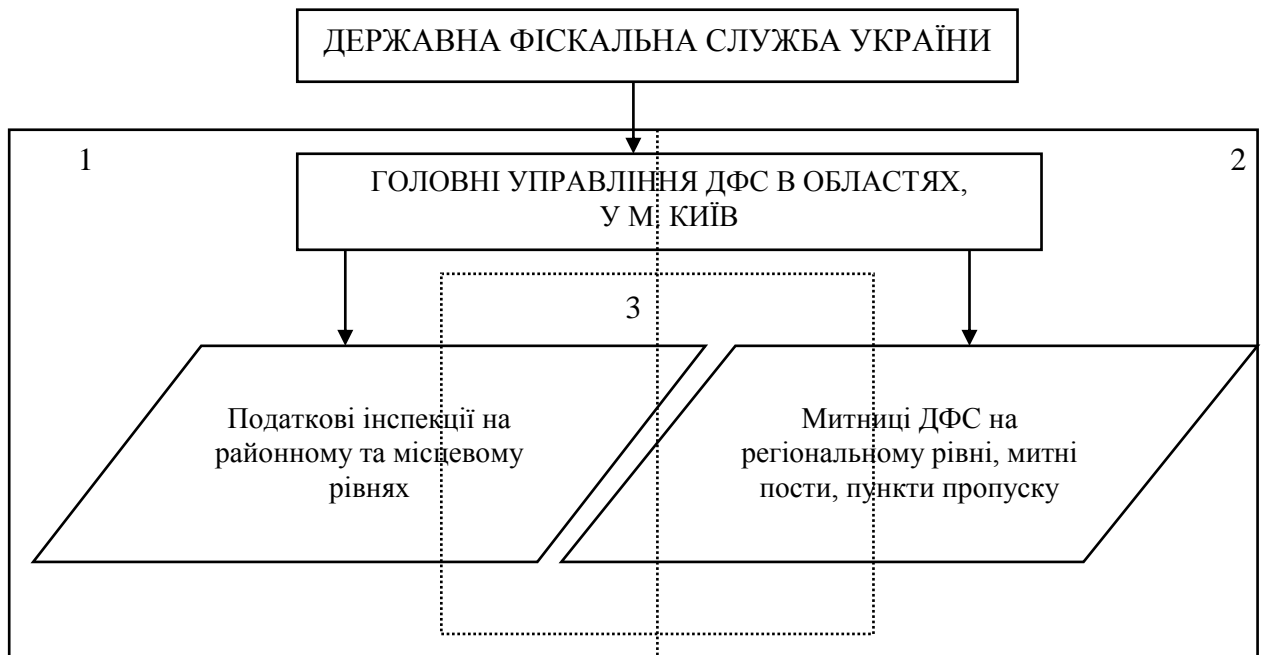


Рис. 3.12. Структура Державної фіскальної служби України *

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [112; 137; 145].

Такі кардинальні рішення позначились на пошукові оптимальної системи взаємодії між структурними підрозділами фіскальної служби з метою активізації контрольних-перевірочних заходів і впровадження у діяльність новітніх методів контролю за діяльністю суб'єктів ЗЕД. Це зумовлює постійний пошук напрямів удосконалення митного контролю, що є важливим практичним завданням для фіскальних органів. І саме митний пост-аудит можна розглядати як важливий ресурс, інструмент сприяння оптимізації часових вимірів здійснення митного контролю.

Розвиток системи митного пост-аудиту має забезпечити реалізацію концепції добровільного дотримання суб'єктами ЗЕД законодавства та відіграти важливу роль при застосуванні СУР. Однак така форма митного контролю не стала першочерговою в Україні, незважаючи на основи, закладені МКУ. Внаслідок цього створюється ситуація, при якій за дотриманням митного законодавства здійснюється подвійний контроль – як при митному оформленні

товарів, так і в подальшому при проведенні невиїзних чи виїзних перевірок. Це призводить до збільшення адміністративного тягаря на учасників ЗЕД.

Проте не можна стверджувати, що митний пост-аудит перетворився на інструмент фіскального тиску на суб'єктів ЗЕД. Під час перевірок можуть виникати певні розбіжності у правових оцінках певних операцій, між даними підрозділів податкового і митного аудиту. Однак суб'єкти господарювання можуть захищати свої законні права та інтереси. Крім того, компаніям, які добровільно звітують про ненавмисні помилки при сплаті податків, дозволено сплачувати менші за розміром штрафні санкції порівняно з тими компаніями, чії помилки були виявлені фіскальними органами за результатами контрольно-перевірочних заходів. При цьому самостійне декларування визначених законодавством складових митної вартості товарів дає змогу платнику податків не тільки уникати нарахування суми штрафних санкцій, а й врахувати сплачені митні платежі при формуванні собівартості продукції та очікуваного розміру прибутку [108]. Цей чинник суттєво може вплинути також на формування бази оподаткування ПДВ при реалізації товарів на митній території України.

Завдяки об'єднанню податкової та митної служб можна розраховувати на те, що перевірки, які проводитимуть територіальні органи, будуть спрямовані на дотримання як податкового, так і митного законодавств, що дає можливість уникнути здійснення подвійного контролю. Це, з одного боку, приведе до певного підвищення результативності, усунення неузгодженостей при формуванні висновку за результатами документальних перевірок. З іншого боку, постає питання якості проведення перевірок, зокрема це стосується рівня підготовки посадових осіб, що проводитимуть перевірку. Це пов'язано з тим, що кількість документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності достатньо велика, а кваліфікованих посадових осіб підрозділів митного аудиту на порядок менша. Відповідно обізнаність перевіряючих у специфічних питаннях митного законодавства (класифікація товарів, застосування митних режимів, правильність декларування товарів тощо) матиме суттєве значення.

Світові глобалізаційні процеси окреслили перед Україною складне завдання щодо необхідності удосконалення митного сервісу, зокрема інструментів і механізмів митного контролю. Розвиток митного пост-аудиту сприятиме вирішенню зазначеного завдання шляхом досягнення компромісу між інтересами держави та представників бізнесу. Варто зазначити, що використання методів митного пост-аудиту дасть змогу успішно реалізувати це завдання для забезпечення результативності державної митної справи.

Напрями розвитку митного пост-аудиту як важливого інструменту забезпечення ефективного митного контролю охоплюють такі елементи: 1) нормативно-правові та організаційно-адміністративні підходи щодо функціонування системи митного пост-аудиту; 2) методичне забезпечення планування, підготовки, здійснення та реалізації матеріалів документальних перевірок; 3) забезпечення персоналом з відповідними знаннями законодавства з державної митної справи; 4) запровадження системи оцінювання якості та ефективності митного пост-аудиту.

Перша група елементів передбачає виокремлення у митному законодавстві України поняття «попередній митний пост-аудит», у межах якого проводяться ретельна класифікація та оцінювання потенційних і реальних ризиків, а також критичних сфер управлінського процесу. Перевіряється також вплив кожного елементу на якість митних операцій, що здійснює підприємство. З цією метою слід внести зміни у митне законодавство щодо:

1) здійснення митного пост-аудиту стосовно більш ширшого кола осіб, наприклад, декларантів; перевізників; осіб, які мають повноваження щодо товарів після їхнього випуску; осіб, відносно яких є інформація, що в їхній власності або користуванні знаходяться (знаходились) товари, ввезені з порушенням порядку, передбаченого МКУ, в тому числі незаконно були ввезені на митну територію України;

2) уніфікації термінів проведення перевірок і оформлення результатів. При визначенні термінів проведення перевірок для встановлення часових обмежень варто застосовувати поняття «з моменту вчинення» та «з моменту виявлення»;

3) доповнення МКУ термінами «роялті» та «ліцензійний платіж», що дасть змогу більш ефективно проводити митний аудит;

4) внесення змін до ст. 351 ПКУ з надання додаткових прав працівникам податкової міліції щодо можливості їхнього залучення у визначених випадках до перевірок суб'єктів господарювання;

5) розробки методики проведення спільних перевірок суб'єктів ЗЕД підрозділами податкового і митного аудиту, валютного контролю і спеціалізованих підрозділів митниць.

Відсутність регламентів щодо спільних контрольно-перевірочних заходів – не єдиний недолік у налагодженні ефективної системи контролю за переміщенням товарів через митний кордон України. Так, об'єднання податкової і митної служб зумовило існування двох порядків документальних перевірок: 1) регламентований ПКУ; 2) визначений нормами МКУ. Такі регламенти спричинили розбіжності щодо предмета перевірки, підстав для її проведення, термінів, процедур і прав посадових осіб. Особливо значимими розбіжності у порядку формування результатів документальних перевірок. Це зумовлює створення уніфікованого регламенту проведення документальних перевірок, що вплине на ефективність контрольно-перевірочної роботи.

Усунення таких неузгодженостей дасть змогу уникнути правових колізій під час застосування норм МКУ і ПКУ, а також конкуренції норм і заходів, визначених такими законодавчими документами. Уніфікація дасть можливість зменшити кількість контрольно-перевірочних заходів і підвищити ефективність їхнього проведення.

Друга група елементів передбачає розширення методичного забезпечення митного пост-аудиту, що є необхідним за його відсутності. Це пов'язано з тим, що слабка методична база контрольно-перевірочної діяльності призводить до практичної неможливості дослідження певних важливих сторін діяльності суб'єкта ЗЕД та його зовнішньоекономічних операцій з метою донарахування митних платежів, стягнення яких є компетенцією митниць ДФС [207, с. 224]. Зазначене зумовлено дією декількох чинників, головним з яких є слабка

взаємодія підрозділів податкового та митного аудиту, а також підрозділів митного контролю.

Враховуючи те, що контроль після моменту митного оформлення передбачає комплексний підхід до перевірки різних сторін зовнішньоекономічної операції (митна вартість, класифікація, країна походження та ін.), до проведення документальних перевірок слід залучати спеціалістів практично всіх оперативних підрозділів митниці та податкових інспекцій [126, с. 75]. І хоча вказана взаємодія координується окремими внутрішніми регламентами фіскальної служби, розуміння з боку співробітників суміжних відділів необхідності виконання окремої ланки контрольно-перевірочних заходів відсутнє. Як наслідок, втрачається час, якість та повнота здійснення процесу перевірки.

До проведення перевірок необхідно залучати працівників митниць, які займаються формуванням бази даних результатів перевірок учасників ЗЕД, а також розробкою профілів ризику для автоматизованої системи аналізу й управління ризиками з метою реагування цієї системи в подальшому на порушення, виявлені під час перевірки. Відповідно норма про залучення до перевірки таких працівників має стати обов'язковою.

Оскільки митниці неспроможні охопити контрольно-перевірочною діяльністю всіх учасників ЗЕД, важливою є методика відбору об'єктів контролю, які можуть бути найбільш ризиковими з точки зору можливості порушення законодавства. Практика підтвердила, що якість аналізу інформації та вибір об'єкта митного контролю мають суттєвий вплив на результати перевірки.

Загальний порядок вибору об'єктів перевірки такий: 1) визначення критерію (критеріїв) віднесення юридичних і фізичних осіб-підприємців, товарів і зовнішньоекономічних операцій до груп ризику; 2) відбір полів для вибірки; 3) здійснення вибірки і формування вибіркової сукупності; 4) визначення сукупності умов і чинників, що впливають на ризики; 5) вибір об'єкта (об'єктів) митного контролю та оцінення можливої величини збитку в разі встановлення ризиків.

Такий відбір має ґрунтуватись на аналізі інформації, зазначеної у МД, на основі вибірки за певний період. У кожній МД виокремлюються найбільш значимі показники, що відображають особливості угоди, товару як предмета угоди. Вибрані показники слід розподіляти за групами. Перша група – це показники, що характеризують операцію: митний режим, реквізити контракту, преференції, характер угоди, дані про іноземного контрагента, умови поставки Інкотермс, фактурна і митна вартість, валюта контракту, курс валюти. Друга група показників характеризує товар, який переміщується: код товару за УКТЗЕД, вага нетто, кількість, країна походження, країна відправлення.

На основі аналізу наявної інформації можна виявити такі характеристики діяльності підприємств: спрямованість зовнішньоторговельної діяльності, активність зовнішньоторговельної діяльності (середня кількість поставок в аналізованому періоді), товарна спеціалізація, основні іноземні партнери, митні режими, які переважно використовуються.

Формування плану перевірок не має бути лише внутрішнім завданням структурних підрозділів митного аудиту. Оскільки митний контроль є частиною державного, то на перший план висувається взаємодія між структурними підрозділами фіскальних органів: по-перше, зі структурними підрозділами податкового аудиту щодо правильності обчислення, повноти і своєчасності внесення до бюджету податків і зборів; по-друге, з іншими контролюючими органами в межах контролю за додержанням законодавства України з питань державної митної справи.

Зовнішньоекономічну угоду завжди, як мінімум, укладає дві сторони, одна з яких перебуває за кордоном. Відповідно для ефективної діяльності необхідним є обмін інформацією та здійснення спільних заходів із митними адміністраціями зарубіжних країн. У цьому можна виокремити такі основні напрями:

- отримання попередньої інформації про товар та транспортний засіб до їхнього прибуття на митну територію України;
- обмін важливою оперативною інформацією;
- проведення спільних або зустрічних перевірок.

Взаємодія полягає у розробці та ухваленні спільних документів, якими можуть бути визначені пріоритетні напрямки координації зусиль щодо виявлення ризиків порушення вимог митного законодавства. Підвищення кваліфікації співробітників, обмін досвідом, проведення спільних рейдів, перевірок, а також координація їхніх дій, – це не повний перелік комплексу заходів, які потрібно провести з метою посилення контролю за товарами, які переміщуються, щоб зменшити адміністративний вплив на суб'єктів у момент випуску цих товарів у вільний обіг на митну територію України.

Велика кількість порушень законодавства з питань державної митної справи виникає внаслідок того, що фіскальні органи України не мають можливості провести зустрічну перевірку іноземного контрагента, з яким співпрацює вітчизняне підприємство – учасник ЗЕД. З огляду на це важливого значення набуває міжнародне співробітництво митних органів України [132, с. 96]. Співробітництво між фіскальною службою і митними адміністраціями зарубіжних країн має відбуватись не тільки у напрямку обміну інформацією і розвідувальними даними. Слід взяти до уваги, що у багатьох країнах митний пост-аудит є основною формою митного контролю, тому варто:

- запозичити досвід митних органів ЄС щодо розробки чітких дій та методичних рекомендацій із проведення митного аудиту за єдиним підходом, що відповідають однаковим стандартам якості;

- здійснювати якісний доперевірочний аналіз суб'єктів ЗЕД з метою формування результативних планових перевірок.

Особливу увагу слід приділяти перевірці системи внутрішнього контролю на підприємстві. Ефективна система внутрішнього контролю дає змогу знизити аудиторський ризик і зменшити обсяг виконання операцій у межах митного пост-аудиту. Система внутрішнього контролю вважатиметься ефективною, якщо вона зможе вчасно попередити виникнення недостовірної інформації та своєчасно виправити допущені помилки.

Однак для реалізації системи митного пост-аудиту необхідні інформаційні системи і програмний продукт з відповідним рівнем доступу, які б дали змогу

визначати ступінь ризику діяльності суб'єктів ЗЕД. Для розробки програмного продукту необхідно визначити і погодити експертним способом індикатори та показники індикаторів ризику, які будуть виявлені при митному декларуванні товарів. При цьому кожному з чинників ризику необхідно встановити ступінь значущості з присвоєнням йому балів, наприклад, за десятибальною шкалою і шкалу меж, розподіляючи таким чином учасників ЗЕД на три групи. Ступінь значущості чинників ризику мають визначити експерти, а завантажувати в програмний продукт – фахівці, які розробляють таку систему.

Оцінювання ризику рекомендується проводити на основі професійного судження компетентних фахівців у галузі державної митної справи шляхом визначення кожного чинника ризику з точки зору ступеня його небезпечності. Для досягнення максимально об'єктивного і достовірного результату вибору об'єктів документальної перевірки слід залучити до її проведення фахівців, використовувати достатній обсяг вибірки чинників ризику і розмежувати процес зарахування товарів, зовнішньоекономічних операцій та суб'єктів ЗЕД до груп ризику на три етапи. З огляду на наявність великої кількості чинників ризику фахівці мають визначити серед них найбільш значущі.

На першому етапі слід автоматизувати процес класифікації суб'єктів ЗЕД відповідно до групи ризику за допомогою програмного продукту на основі масиву електронних митних декларацій. Другий і третій етапи потрібно виконувати не в автоматизованому режимі. Ці етапи потребують використання статистичного аналізу, знань у галузі державної митної справи та узагальнення інформації.

Глобальне співробітництво митних адміністрацій різних країн, стратегічне партнерство фіскальних органів з учасниками ЗЕД, а також тими, хто забезпечує зберігання товарів і транспортних засобів комерційного призначення під митним контролем з метою досягнення балансу інтересів бізнесу і держави, є тими напрямками, які сприятимуть розвитку митної системи України. Така співпраця має ґрунтуватись не тільки на технологіях обміну розвідувальними даними і

комерційної інформацією, а й надання допомоги у просуванні та розвитку інформаційного забезпечення митних процедур.

При здійсненні митного пост-аудиту посадові особи використовують великий масив інформації, який потребує аналізу, зіставлення та визначення результатів, що неможливо без процесів автоматизації. Це зумовлює необхідність:

- об'єднання митних і податкових автоматизованих інформаційних модулів із метою якісного проведення аудиту суб'єктів господарювання фіскальними органами;

- розробки інформаційної бази проведення митного пост-аудиту, що ґрунтується на управлінні ризиками і дає змогу здійснювати оперативний та якісний моніторинг зовнішньоторговельних операцій.

За допомогою вбудованих комплексів, в яких накопичено інформацію щодо ризикових операцій, посадові особи фіскальних органів можуть обирати підприємства й товари з високим рівнем ризику для конкретної перевірки лише на підставі результатів зовнішньоекономічної діяльності, що відповідно забезпечить підвищення точності й ефективності митного пост-аудиту.

Діяльність кваліфікованих посадових осіб підрозділів митного аудиту зумовлена специфікою недержавного сектору економіки, а рівень їхніх знань можна зіставити зі знаннями провідних бухгалтерів та аудиторів, які кваліфікуються у сфері ЗЕД. Однак рівень матеріального забезпечення відповідних посадових осіб не зіставний з рівнем забезпечення аналогічного обслуговуючого персоналу недержавного сектору економіки, що впливає на зростання корупційної складової митної діяльності. Матеріальне забезпечення та соціальний захист посадових осіб фіскальних органів впливають також на мотивацію до праці та професійного розвитку. При цьому низький рівень матеріального забезпечення є тим чинником, який знижує бажання до перебування на державній службі. З огляду на вищезазначене можна стверджувати, що одним із напрямів забезпечення ефективності митного пост-аудиту є соціальний захист осіб, які задіяні у контрольно-перевірочних заходах.

Категорія якості митного аудиту є відносною та певною мірою суб'єктивною. Оцінити якість перевірок можна лише за допомогою відносної шкали – від високої оцінки до низької. Така процедура передбачає застосування результатів проведених перевірок у ході спрацювання профілів ризику, орієнтувань, а також потребує підтвердження інформації про можливі порушення вимог митного законодавства, одержаної від інших контролюючих органів. З огляду на відсутність чіткої методики оцінювання якості та ефективності діяльності структурних підрозділів митного аудиту виникає необхідність її розробки і запровадження. При цьому розраховані показники слід доповнити комплексом показників, поданих у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

**Рекомендовані показники ефективності діяльності підрозділів
митного пост-аудиту***

№ з/п	Функції підрозділів митного пост-аудиту	Показники ефективності підрозділів митного пост-аудиту
1.	Аналітична робота з відбору об'єктів митного контролю, що ґрунтуються на методах аудиту	Суми донарахованих митних платежів; відмови відшкодування податку на додану вартість
2.	Проведення контрольно-перевірочних заходів	1) Кількість заведених справ про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення норм законодавства з питань державної митної справи; 2) результативність контрольно-перевірочних заходів у встановлених формах контролю
3.	Аналіз інформації про діяльність суб'єктів з метою виявлення ризиків і підготовка пропозицій щодо розробки та затвердження профілів ризику й орієнтувань	Суми донарахованих за результатами заходів, проведених на основі спрацювання профілів ризиків і орієнтувань

* **Примітка.** Складено автором самостійно.

Ефективність митного пост-аудиту потрібно визначати не тільки на основі кількісного та вартісного вираження виявлених порушень митного законодавства, а й за співвідношенням трудових і фінансових витрат на його здійснення та за економічними результатами.

Для якісного проведення перевірки посадовій особі, що її виконує, необхідно зрозуміти механізм функціонування підприємства. З цією метою важливим є здійснення аналізу інформаційних зв'язків і потоків. Залежно від результатів проведеного аналізу потрібно визначати подальші контрольні дії. Наприклад, ознайомлення із системою внутрішнього контролю дає змогу визначити повноту охоплення контрольними заходами (суцільна або вибіркова перевірка), джерела інформації (документальний або фактичний контроль) тощо.

Забезпечити інформацією фіскальні органи можливо також через побудовану стратегію взаємодії сумлінних суб'єктів ЗЕД із такими органами. Таким чином, першочерговим має бути в цьому разі співробітництво – взаємодія з суб'єктами ЗЕД за такими напрямками:

- отримання попередньої інформації про товар і транспортний засіб до їхнього прибуття на митну територію України. Це дасть змогу організувати необхідний процес для проведення поглибленого аналізу отриманих відомостей;

- отримання інформації про ціну виготовленої продукції;

- отримання відомостей про наявність на ринку товарів, що реалізуються за значно нижчими цінами, ніж ринкові.

За наявності такої інформації зростають можливості для підвищення оперативності реагування на порушення, розкриття незаконних схем ввезення (вивезення) товарів і транспортних засобів тощо. Діяльність у напрямку співпраці із суб'єктами ЗЕД лише набуває розвитку, проте така взаємодія є завершальною ланкою, яка дасть змогу звести порушення у сфері ЗЕД до мінімуму.

Не менш важливою є побудова системи контролю як напрямку митного пост-аудиту за суб'єктами ЗЕД, яким надаються пільги при здійсненні окремих видів діяльності. Насамперед це пільги, пов'язані із застосування спеціальних спрощених режимів митного контролю та митного оформлення товарів. Надання таких пільг має відповідати критеріям якості ведення митних операцій, в яких для спрощення процедур при переміщенні через митний кордон використовуються інформаційні технології. Запровадження у практику таких

технологій значно скорочує час проходження товарів і транспортних засобів митного контролю та митного оформлення до декількох хвилин.

Характерним прикладом надання спеціальних преференцій у проходженні митного контролю та митного оформлення є впровадження у митну практику інституту уповноваженого економічного оператора (УЕО). Взаємне визнання правового статусу УЕО митними адміністраціями є однією з актуальних концепцій, основні положення якої сформульовано у Рамкових стандартах безпеки і спрощення світової торгівлі, і визначається як форма взаємодії, за якої дії або рішення, прийняті однією митною адміністрацією, визнаються і приймаються іншою [119, с. 128].

УЕО – це передусім підприємство, яке створене та функціонує відповідно до вимог національного законодавства, відповідає умовам для отримання такого статусу та має право на застосування спеціальних спрощень, визначених митним законодавством країни. Отже, це суб'єкт ЗЕД, який відповідно до світових стандартів забезпечення безпеки ланцюга поставок товарів має право на отримання спеціального статусу, що дає підстави проводити безконтактний митний контроль та оформлення вантажів. До таких суб'єктів можна зарахувати виробників, імпортерів та експортерів, перевізників і посередників, а також інших осіб, діяльність яких пов'язана зі ЗЕД. Схематично структура правового статусу УЕО зображена на рис. 3.13.

Виокремлені елементи описаної структури підтверджують, що УЕО слід розуміти як особу, яка у ході реалізації власного бізнесу залучена у діяльність, що регулюється митним законодавством. Проте, як зазначає Д. Некрасов, досвід багатьох країн світу засвідчує, що такий інструмент – це основа спрощення митних процедур, а найголовніше – база, яка забезпечує безпеку торгівлі для суб'єктів господарювання і держави. Митні адміністрації пропонують суттєві спрощення в обмін на гарантії дотримання вимог митного законодавства [118, с. 23]. Це кардинально новий підхід до формування митних і фінансових відносин, які виникають між суб'єктами ЗЕД і фіскальними органами щодо справляння митних платежів і дотримання вимог законодавства з державної митної справи.



Рис. 3.13. Структура правового статусу уповноваженого економічного оператора*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі [112; 119, с. 129].

Такий підхід ґрунтується на базових положеннях Рамкових стандартів безпеки та сприяння міжнародній торгівлі, де основний акцент у реалізації ефективного митного контролю зроблено на створенні міжнародної системи визначення приватних компаній, які забезпечують високий ступінь безпеки [199, с. 13]. Запровадження такої системи митного контролю та митного оформлення дає змогу наблизити національну нормативно-правову базу до міжнародних стандартів сприяння розвитку міжнародних торговельних відносин.

Надання статусу УЕО суб'єктам ЗЕД передбачає довіру з боку фіскальних органів. Це означає, що держава в особі органів центральної виконавчої влади з прийняттям рішення щодо сертифікації послаблює контроль за діяльністю оператора. В подальшому вона надає згоду на прийняття ризиків, пов'язаних із можливістю недостовірного декларування товарів, які переміщують через

митний кордон. Враховуючи те, що уникнути небажаних подій практично не можливо, важливе значення має система аналізу й управління ризиками для зведення до мінімуму небажаних негативних наслідків ризиків.

З метою уникнення ризиків недостовірного декларування митниці зобов'язані проводити попередню (фізичну та документальну) перевірку відомостей, наданих заявником [112], тобто здійснювати фактично попередній митний пост-аудит зовнішньоекономічної діяльності. У межах такого аудиту проводяться детальна класифікація та оцінювання як потенційних, так і реальних ризиків, а також вивчення всіх сфер управлінського процесу [23, с. 100]. На цьому етапі мають бути визначені елементи, що прямо впливають на зовнішньоекономічні операції, які здійснюють суб'єкти ЗЕД, і оцінений вплив на якість їхнього виконання.

Головними завданнями фіскальних органів у напрямку проведення заходів попереднього митного пост-аудиту мають бути збір детальної та об'єктивної інформації, її опрацювання для розуміння діяльності суб'єкта ЗЕД і оцінки поданих відомостей відповідно до встановлених вимог безпеки. Виконання таких заходів – це доперевірочний аналіз діяльності економічного суб'єкта, що практично розширює коло застосування методів попереднього опрацювання економічної інформації, визначення ділянок діяльності, що можуть бути джерелом ризику. Це дасть змогу фіскальним органам комплексно підійти до формування плану попереднього митного пост-аудиту та в подальшому ефективно виконати аудит.

Детальний опис моделі діяльності майбутнього УЕО разом із доступною інформацією дасть змогу об'єктивно оцінити ризики за відповідними сферами діяльності суб'єкта ЗЕД. Такий механізм оцінювання відомостей потенційних операторів на сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні між підприємствами і державою важливий з позиції неготовності окремих претендентів дотримуватись прописаних на законодавчому рівні правил переміщення товарів через митний кордон, що зумовлює встановлення чітких критеріїв оцінювання потенційних ризиків.

Ризики та критерії оцінювання відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу УЕО, визначені Наказом Міністерства фінансів України «Про надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора», проект якого перебуває на стадії розробки. Однак висновок комісії про можливість або неможливість надання статусу уповноваженого економічного оператора і видача сертифіката пропонуються здійснювати тільки на основі переліку питань за 30 позиціями та з урахуванням зафіксованих відповідей на ці запитання: «так» або «ні» [24, с. 17]. Проте не передбачено проведення перевірки фінансово-господарської діяльності у процесі попереднього митного пост-аудиту.

Контрольно-перевірочні заходи щодо діяльності претендента на статус УЕО можливі у разі, якщо перевірка не проводилась протягом трьох років або за виявлення можливих ризиків щодо порушення вимог податкового і митного законодавств, тобто на основі використання системи аналізу ризиків [174]. Це дасть змогу застосовувати контрольно-перевірочні заходи не відносно господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, а щодо його надійності та безпеки як учасника міжнародного ланцюга поставки товарів.

З огляду на зазначене вище першочерговими є завдання розробки:

- 1) алгоритму проведення попереднього митного пост-аудиту претендента на статус УЕО;
- 2) механізму обміну інформацією між підприємствами і ДФС України з урахуванням особливостей системи ведення обліку зовнішньоторговельних операцій та внутрішніх процесів;
- 3) механізму захисту інформації суб'єкта ЗЕД;
- 4) чітких критеріїв оцінювання відомостей і надійності економічного суб'єкта.

В Україні Порядок застосування спеціальних спрощень визначено МКУ і Постановою КМУ № 447 від 21 травня 2012 р., які мають суто декларативний характер, з огляду на відсутність практичного застосування такого економічного інституту. Разом з тим, розроблено два порядки оцінювання відомостей,

заявлених підприємством для отримання статусу уповноваженого економічного оператора, якими визначено різні критерії оцінювання цих даних (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Ризики і критерії оцінювання відомостей, заявлених підприємством
для отримання статусу УЕО***

№ з/п	Визначено Міністерством фінансів України	Визначено ДФС (Міндоходів) України	Ймовірні ризики
1	2	3	4
1.	Дотримання вимог законодавства України, в тому числі з питань державної митної справи	Дотримання вимог законодавства України, в тому числі з питань державної митної справи	Наявність протягом трьох останніх років порушення вимог законодавства свідчить про високу вірогідність умисного або ненавмисного вчинення відповідних порушень у майбутньому
2.	Відповідність системи звітності та обліку товарів, транспортних засобів зальноприйнятій обліковій системі, яка використовується в Україні	Відповідність системи звітності та обліку товарів, транспортних засобів зальноприйнятій обліковій системі, яка використовується в Україні та дотримання вимог забезпечення збереження документації	Впроваджена облікова система є несумісною із загальноприйнятими обліковими правилами, які застосовуються в Україні, або наявні факти неправильного/неповного відображення операцій в обліковій системі, що унеможливило здійснення аудиту системи обліку
3.	Забезпечення та підтвердження платоспроможності підприємства	Забезпечення та підтвердження платоспроможності підприємства	Неплатоспроможність виконувати свої зобов'язання може бути передумовою для умисного або неумисного порушення законодавства України
4.	Відповідність стандартам безпеки, пов'язаних з питанням захисту товарів і транспортних засобів	Відповідність стандартам безпеки, пов'язаних з питанням захисту товарів і транспортних засобів	Відсутність на підприємстві постійної діяльності щодо виявлення та оцінки ризиків, пов'язаних з питаннями безпеки, є передумовою зниження його захищеності, що негативно впливатиме на спроможність забезпечувати дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи і належний рівень безпеки міжнародних ланцюгів постачання товарів
5.	—	Надання повної інформації щодо діяльності підприємства та належного виконання митних правил	Надання підприємством недостовірних або неповних даних

Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4
6.	---	Оцінювання відповідності підприємства умовам отримання сертифіката УЕО (деталізація умов здійснення ЗЕД, виконання зобов'язань зі сплати податків і зборів, відсутність заборгованості перед бюджетом). Наявність системи обліку товарів, яка дає змогу порівнювати документи і відомості, подані митницям, з документами і відомостями про провадження господарської діяльності	Подання неправильної/неповної інформації в митних деклараціях та інших документах, створення умов для поміщення небезпечних вантажів або пов'язаних з тероризмом товарів для розкрадання товарів, заміщення їх іншими товарами

***Примітка:** складено автором самостійно на основі [151; 158].

Як засвідчують дані табл. 3.12, проект ДФС (Міндоходів) України передбачає оцінювання за більш розширеними критеріями. Разом з тим, простежується дублювання раніше апробованих положень щодо надання можливості проходження спрощеного митного контролю та оформлення, які було введено тимчасово з метою визначення позитивних і негативних сторін механізму реалізації спрощень при митному контролі. До таких положень належать: 1) відсутність порушень вимог податкового і митного законодавств; 2) відсутність порушень митних правил; 3) відсутність податкового боргу.

Головним недоліком пропонованих проектів є встановлення крайніх оцінок шкали: «так» і «ні». З урахуванням того, що дуже рідко можна простежити хоча б одну повністю розроблену характеристику, доречним є запровадження проміжних параметрів, які свідчитимуть, що «оцінювані властивості наявні».

Для точності здійснюваних процедур у ході попереднього митного пост-аудиту слід оцінити якісні та кількісні параметри діяльності підприємства. Такий підхід дасть змогу посилити об'єктивність підсумків роботи комісії, обґрунтувати причини відмови у наданні статусу УЕО.

Отже, чітка методика оцінювання, що ґрунтується не тільки на оцінці крайніх шкал, а й враховує параметр «оцінювані властивості наявні»,

забезпечить значні переваги і перспективи у побудові належної системи критеріїв оцінювання заявлених підприємством відомостей. Це дасть змогу вибудувати таку систему заходів попереднього митного пост-аудиту, яка відповідає світовим митним стандартам.

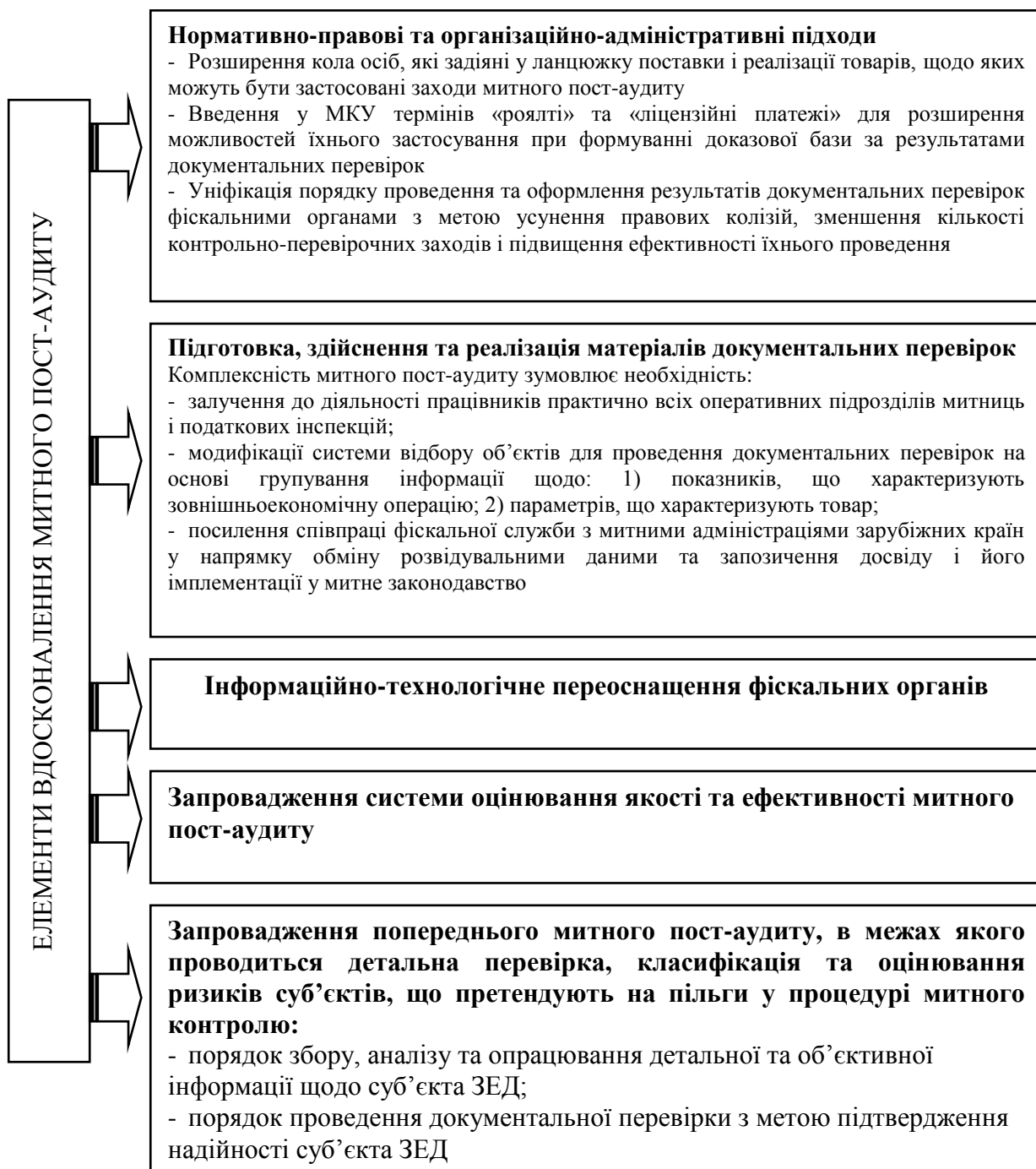


Рис. 3.14. Елементи вдосконалення митного пост-аудиту як основної форми митного контролю*

*Примітка. Побудовано автором самостійно.

Можливість фіскальних органів протидіяти ризикам порушення митного і податкового законодавств базована на здатності виявляти недоліки у сфері митного контролю та реалізації заходів щодо їхнього усунення. Заходи, що сприятимуть вдосконаленню пост-митного аудиту, мають охоплювати основні елементи, сукупність яких подано на рис. 3.14, і бути спрямовані на формування ефективної системи заходів, що дасть змогу доповнити існуючі форми митного контролю.

Врахування зазначених висновків і пропозицій сприятиме підвищенню організації та проведення митного аудиту в Україні, дасть можливість підвищити ефективність митного контролю шляхом його зосередження на найбільш ризикованих переміщеннях товарів і в результаті досягти спрощення та пришвидшення митного оформлення для сумлінних підконтрольних суб'єктів.

Вивчення сучасних наукових джерел, чинних нормативних документів і офіційних заяв останнього періоду свідчить про зміну ідеології та функціональної переорієнтації контролюючих органів з фіскальної роботи на інші напрями державної діяльності. Розуміння того, що в результаті системних перетворень у світовій економіці зовнішньоекономічна активність стала найважливішою складовою економічного життя України та визначає її місце на міжнародній економічній арені, конкурентоспроможність і стійкість національної економіки і певною мірою її геополітичний статус окреслюють основний вектор її розвитку і вказують на важливість завдання сприяння ЗЕД. Це зумовило необхідність перегляду традиційних для України методів і форм контролю та запровадження прогресивних у вітчизняну митну практику, які здебільшого передбачають певні спрощення та сприяння зовнішній торгівлі шляхом скорочення часу на проходження митних формальностей та перенесення акценту контролю на післявипуск товарів у вільний обіг, надання можливості самоконтролю за своєю діяльністю.

Висновки до розділу 3

1. Проаналізовано ефективність і результативність митного пост-аудиту як форми митного контролю, що дало змогу розширити межі використання методичного інструментарію оцінювання ефективності митного контролю. Основним критерієм оцінювання визначено резерв потенціалу для донарахувань митних платежів, які слід обчислювати як різницю між очікуваною і реально перерахованою сумою податкових зобов'язань.

2. Для практичної реалізації оцінювання результативності митного пост-аудиту запропоновано використовувати систему абсолютних показників і взаємозв'язок між їхніми абсолютними величинами. З'ясовано, що таку групу показників слід застосовувати для рейтингування фіскальних органів. Зміну величин окреслено як об'єкт регулярного контролю, оскільки вони можуть бути визначені як чинники, на основі яких розвиток, результативність і рейтинг можуть бути виміряні ефективно.

3. За чинниками невизначеності та ризику у сфері ЗЕД визначено зовнішнє і внутрішнє ризикоорієнтоване середовище. Зовнішнє середовище представлено суб'єктами ЗЕД, діяльність яких прямо впливає на результати зовнішньоекономічних операцій, а внутрішнє характеризується системою митниць, які здійснюють митний контроль за товарами, що переміщуються через митний кордон. Для забезпечення ефективного управління ризиками визначено зовнішні та внутрішні чинники, які впливають на розробку конкретних стратегічних завдань для спрощення умов здійснення зовнішньоторговельних операцій і передбачають перенесення перевірочних процедур на етап після випуску товарів у вільний обіг.

4. Для практичної реалізації ідеї визначення ризику недотримання законодавства з питань державної митної справи використано показник селективності, який є кількісним вимірником проведених контрольних-перевірочних заходів, але не відображає ризику фіскальних втрат від виявлених порушень. З'ясовано, що оцінку ризику, пов'язаного з фіскальними наслідками, потрібно виражати у кількісному значенні, що дало змогу ввести показник

«коефіцієнт ризику фіскальних втрат» з метою зіставлення можливих втрат держави.

5. Доведено, що оновлення системи митного пост-аудиту полягає у докорінній трансформації та змінах головних підходів до процесу планування, підготовки, здійснення і реалізації матеріалів документальних перевірок через фундаментальні методичні зміни. Це не означає, що подальший розвиток митного пост-аудиту має відбуватися шляхом «накладання» нових змін на існуючий механізм, а навпаки, його методика вдосконалюється під впливом змін процесів митного адміністрування загалом по системі фіскальних органів. Підтверджено, що процес розвитку пост-митного аудиту та вдосконалення методики є засобами вирішення конкретних управлінських проблем.

6. З'ясовано, що в ході реформування системи митного контролю в Україні відбулись суттєві зміни у застосуванні та проведенні контрольних-перевірочних заходів, що зумовило посилення взаємодії фіскальної служби з митними адміністраціями зарубіжних країн. З огляду на об'єктивну необхідність обміну інформацією та проведення спільних заходів виокремлено основні напрямки взаємодії з урахуванням нормативних і законодавчих можливостей.

Основні наукові результати розділу 3 опубліковано у працях [215; 216; 217; 219; 222; 229; 230].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні цілісної системи практичних рекомендацій щодо ефективної реалізації митного пост-аудиту в Україні.

Результати проведеного дослідження дали змогу сформулювати такі висновки та пропозиції теоретичного і прикладного характеру:

1. Щодо дослідження концептуальних положень митної системи виокремлено її важливий елемент – фінансово-економічний механізм, особливістю якого є митні відносини. Домінуючим елементом таких відносин визначено митний контроль як окрему складову системи державного контролю за рухом грошово-товарних потоків, які виникають у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності та зумовлені переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон України. Систематизувавши властивості та особливості митного контролю, з'ясовано, що він наділений функціональними властивостями, характерними для фінансового контролю, а система управління ризиками і принцип вибірковості дають змогу митному контролю виявляти та запобігати порушенням вимог митного, податкового та валютного законодавств.

2. Перспективним напрямком забезпечення дієвості митного контролю, дотримання вимог митного законодавства та пріоритетним у справі вдосконалення митного адміністрування визначено митний пост-аудит. Через зіставлення специфічних ознак, функцій, цілей і завдань митного пост-аудиту обґрунтовано концептуальні підходи до визначення його змісту, які конкретизують призначення контролю після випуску товарів у вільний обіг в умовах спрощення митних процедур і сприяння міжнародній торгівлі. Реалізація митного пост-аудиту започаткована запровадженням у митну практику системи управління ризиками і принципу вибірковості у зв'язку з необхідністю посилення інтеграційних можливостей України.

3. За результатами моніторингу дієвості системи митного контролю встановлено, що важливим резервом підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів є документальні перевірки, спрямовані не тільки на пошук додаткових резервів мобілізації доходів бюджету, а й на запобігання та протидію шахрайству й обману у митній сфері, складовою яких визначено уникнення від сплати податків при переміщенні товарів через митний кордон країни. Це відображає один з головних мотивів реалізації державної економічної політики – організація контролю за повнотою та своєчасністю виконання економічними суб'єктами податкових зобов'язань перед бюджетом.

4. На основі комплексного дослідження виокремлених фундаментальних чинників, чинників опосередкованого і прямого впливу визначено фінансові детермінанти контролю після випуску товарів у вільний обіг як якісні динамічні структури, що характеризують причинно-наслідковий зв'язок між виникненням розбалансованості бюджетних надходжень і порушенням інтегрованої єдності системоутворюючих елементів митної системи. Доведено, що застосування в практиці митного пост-аудиту такого структурування фінансових детермінант митного контролю після випуску товарів у вільний обіг дає змогу своєчасно виявляти резерви додаткових надходжень від митних платежів до бюджету, а з практичної точки зору сприяє усуненню та запобіганню митному комерційному шахрайству і подоланню схем мінімізації податків при переміщенні товарів через митний кордон.

5. З метою раціоналізації організаційних і методичних засад проведення контрольно-перевірочних заходів розроблено алгоритм реалізації митного пост-аудиту, який є основою удосконалення методики його організації та проведення. Запропонована методика дає можливість зекономити час на пошук і систематизацію вихідної інформації, на підставі якої може бути встановлено характер порушення митного та податкового законодавств.

Аргументовано, що важливою умовою ефективності організації та здійснення митного контролю, який базується на методах аудиту, є наявність комплексу доперевірочних заходів. Підтверджено, що комплексно правильно

налагоджена система відбору платників податків для виїзних документальних перевірок і здійснення фіскальними органами детальної доперевірочної підготовки дають змогу обрати оптимальну стратегію перевірки, ввести в її програму контроль найбільш ризикових сфер економічної діяльності.

6. Встановлено, що ефективність і результативність митного пост-аудиту залежать від якості методичної бази щодо його організації, планування та реалізації. Розрахунок кількісних, відносних та якісних показників дає змогу визначати можливість забезпечення надходжень митних платежів до бюджету відповідно до рівня ефективності проведення документальних перевірок і результативності реалізації їхніх матеріалів. Ефективно проведеними документальними перевірками визначено контрольні заходи, які забезпечують максимальне перерахування донарахованих платежів за мінімальних витрат трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

7. Основними стратегічними орієнтирами управління ризиками при здійсненні митного пост-аудиту окреслено забезпечення національної безпеки країни та безпеки зовнішньої торгівлі, а також застосування комплексу заходів із запобігання, прогнозування і виявлення порушень митного законодавства, який формується під впливом основних тенденцій здійснення зовнішньоторговельних операцій. Пріоритетним завданням управління ризиками визначено реалізацію інформаційних і методичних рішень у діяльності фіскальних органів, а також мінімізацію ризиків, що виникають при митному оформленні та митному контролі.

8. Доведено, що реформування системи контролюючих органів України відповідно до засад світових глобалізаційних процесів зумовлює необхідність удосконалення митного сервісу, інструментів і механізмів митного контролю. Ефективна реалізація митного пост-аудиту сприятиме вирішенню зазначеного завдання з досягненням компромісу між інтересами держави та бізнесу. Можливість фіскальних органів протидіяти ризикам порушення митного і податкового законодавств базована на здатності виявлення недоліків у сфері митного контролю та реалізації заходів щодо їхнього усунення. Аргументовано,

що системне використання комплексу стратегічних напрямів і тактичних заходів розвитку митного пост-аудиту сприятиме зростанню його результативності, дасть змогу підвищити надійність і фіскальну ефективність митного контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агапова А. Аудит достоверности заявленной таможенной стоимости товаров в условиях таможенного союза / А. Агапова // Ученые записки Санкт-Петербургского филиала РТА. – 2011. – № 1 (38). – С. 31–37.
2. Агапова А. В. Постаудит импортных операций / А. В. Агапова // Управленческий учет. – 2008. – № 9. – С. 85–92.
3. Агапова А. В. Таможенный аудит: государственный контроль или предпринимательская деятельность? / А. В. Агапова // Ученые записки Санкт-Петербургского филиала РТА. – 2011. – № 2. – С. 17–23.
4. Актуальні питання теорії та практики митної справи : моногр. ; за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – 428 с.
5. Актуальні питання обліку, аналізу й аудиту: теорія та практика : [кол. моногр. : у 2 т. Т. 1 / за ред. П. Й. Атамас] . – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С. І., 2014. – 216 с.
6. Антонова Е. И. Повышение эффективности управления таможенными процессами / Е. И. Антонова, Т. И. Белоусова // Таможенная политика России на Дальнем востоке. – 2013. – № 3 (64). – С. 62–68.
7. Антропова Т. Г. Институциональная трансформация экономики и новые угрозы экономической безопасности [Электронный ресурс] / Т. Г. Антропова // Вестник экономики, права и социологии. – 2009. – № 4. – С. 6–13. – Режим доступа : <http://www.vestnykeps.ru/0409/1.pdf>.
8. Артемьев А. А. Совершенствование администрирования таможенных платежей: комментарии к законопроекту / А. А. Артемьев // Налоговая политика и практика. – 2007. – № 5. – С. 10–13.
9. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во «Знання», 2001. – 402 с.
10. Афонин П. Н. Гармонизация методов оценки деятельности таможенных органов / П. Н. Афонин, М. В. Янина // Ученые записки Санкт-Петербургского филиала РТА. – 2012. – № 2 (42). – С. 28–34.

11. Афонин П. Н. Применение стандарта ISO 31010:2009 для повышения эффективности системы управления рисками при реализации таможенных услуг [Электронный ресурс] / П. Н. Афонин // Управление экономическими системами. – 2012. – № 3 (39). – Режим доступа : <http://uecs.ru/uecs-39-392012/item/1154--iso-310102009->.

12. Бакаева О. Ю. Борьба с коррупцией в таможенной сфере как инструмент оптимизации баланса частных и публичных интересов [Электронный ресурс] / О. Ю. Бакаева – Режим доступа : http://www.juristlib.ru/book_5637.html.

13. Барышникова Е. Ю. Факторы эффективности в управлении таможенным делом [Электронный ресурс] / Е. Ю. Барышникова // Транспортное дело России. – 2009. – № 3. – Режим доступа : http://morvesti.ru/archiveTDR/element.php?IBLOCK_ID=66&SECTION_ID=1389&ELEMENT_ID=4763.

14. Батычко В. Т. Таможенное право в вопросах и ответах / В. Т. Батычко. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2005. – 235 с.

15. Безейко С. О. Досвід Великобританії в управлінні митними ризиками / С. О. Безейко // Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі : Матеріали наук.-практ. конф. курсантів, студ. та молодих науковців. – Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2007. – С. 68.

16. Беккер Е. Г. Совершенствование институциональной системы как метод сокращения уклонения от налогов / Е. Г. Беккер // Финансы и кредит. – 2004. – № 4 (142). – С. 50–58.

17. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти [Текст] : моногр. / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2009. – 543 с.

18. Берзан А. А. Развитие методических основ посттаможенного контроля : дис. канд. экон. наук : 08.00.05 / А. А. Берзан. – М., 2007. – 151 с.

19. Берзан А. А. Таможенный аудит в системе государственного контроля / А. А. Берзан // Вестник транспорта. – 2006. – № 6. – С. 45–51.

20. Британський «сценарій» модернізації податкової та митної служб в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://blogs.korrespondent.net/blog/2377/3220509-brytanskyi-stsenarii-modernizatsii-podatkovoi-ta-mytnoi-sluzhb-v-ukraini>.

21. Быстряков А. Я. Реформа государственного финансового контроля (вопросы теории и практики) [Електронний ресурс] / А. Я. Быстряков. – М. : Изд.-во РАГС, 2003. – 120 с. – Режим доступу : <http://www.gbv.de/dms/zbw/395549612.pdf>.

22. Вакульчик О. М. Європейський досвід оцінки результатів упровадження систем спрощеного митного контролю та якістю митного аудиту [Електронний ресурс] / О. М. Вакульчик, Т.С. Єдинак // Вісник Академії митної служби України.– 2012. – № 1 (47). – С. 10–17. – (Серія «Економіка»). – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2012_1_4.pdf.

23. Вакульчик О. Інтегральна оцінка фінансового стану суб'єктів господарювання під час отримання статусу уповноваженого економічного оператора / О. Вакульчик, О. Книшек, А. Петросян // Вісник АМСУ. – 2014. – № 1 (51). – С. 98-105. – (Серія «Економіка»).

24. Вакульчик О. М. Кількісна оцінка якісних характеристик суб'єкта ЗЕД з метою надання статусу уповноваженого економічного оператора / О. М. Вакульчик, І. Д. Харламова // Вісник АМСУ.– 2013. – № 1 (49). – С. 12-23. – (Серія «Економіка»).

25. Вакульчик О. М. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД / О. М. Вакульчик., О. О. Книшек // Вісник академії митної служби України. – 2009. – № 2. – С. 46–54.

26. Вакульчик О. М. Роль митного постаудиту в побудові профілю ризику / О. М. Вакульчик, І. Г. Сисолятіна // Вісник академії митної служби України. – 2011. – № 2. – С. 46–54.

27. Ветушенко О. Контрабанда як фактор загрози національній безпеці України / Олена Ветушенко // Митниця. – 2006. – № 3. – С. 7–11.

28. Вишинська Т. П. Протидія «сірим» схемам в здійсненні зовнішньоторговельних операцій як фактор поповнення Державного бюджету України / Т. П. Вишинська // Економіка і регіон. – 2012. – № 3 (34). – С. 80–84.

29. Войтов С. Г. Класифікація товарів як інструмент митно-тарифного регулювання: аспект визначення і контролю / С. Г. Войтов // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 9 (147). – С. 42–48.

30. Войтов С. Г. Сучасна зумовленість та проблеми становлення національної системи митного постаудиту / С. Г. Войтов // Формування системи митного аудиту України : матеріали науково-практичного семінару. – Хмельницький : Держ. наук.-дослід. ін.-т митної справи, 2013. – С. 38–41.

31. Воронина Л. И. Теоретические подходы к исследованию современной национальной таможенной системы / Л. И. Воронина // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 10. – С. 42–51.

32. Воронина Л. И. Эволюционные процессы развития таможенных систем в условиях глобализации / Л. И. Воронина, И. А. Кудряшова // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2012. – № 11 (70). – С. 86–94.

33. Глоссарий международных таможенных терминов [Електронний ресурс]. – Брюссель : ВТО, 2006. – 41 с. – Режим доступу : <http://www.tsouz.ru/Docs/kodeks/Documents/glossary.pdf>.

34. Годме П. Финансовое право / П. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – 428 с.

35. Голуб Ю. О. Методи державного аудиту (теоретичні аспекти питання) / О. Ю. Голуб // Економіка розвитку. – 2010. – № 4 (56). – С. 11–13.

36. Голубь А. А. Таможенная ревизия в системе форм таможенного контроля / А. А. Голубь // Вестник АГТУ. – 2006. – № 5. – С. 246–254.

37. Годованець О. Теоретичні положення та роль митної вартості в системі митного регулювання / О. Годованець // Світ фінансів. – 2010. – № 1. – С. 55–61.

38. Годованець О. В. Стратегічні орієнтири реалізації системи управління ризиками в митних органах / О. В. Годованець // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 10 (161). – С. 101–106.

39. Губарева М. Предпроверочный анализ как средство повышения эффективности налоговых проверок / М. Губарева // Вісник національного технічного університету. – 2013. – № 7. – С. 251–253.

40. Гудов Я. Співробітництво України та Європейського Союзу в галузі митної справи / Я. Гудов // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2010. – № 82. – С. 107–111.

41. Гупанова Ю. Е. Учет неопределенности риска при управлении качеством таможенных услуг / Ю. Е. Гупанова // Вестник МГОУ. – 2012. – № 2. – С. 55–62. – (Серия «Экономика»).

42. Денисенко С. Реализация основных положений обновленной Киотской конвенции в деятельности национальных таможенных органов / С. Денисенко // Закон и жизнь. – 2013. – № 9/2. – С. 137–130.

43. Державна митна служба України [Щодо надання інформації] : відповідь № 18/15-36-2040 від 29.11.2013 р. на запит від фізичної особи / О. О. Ніколайчук : ДМС України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2013. – Системні вимоги : Tagged Image File Format. – Мова : укр. – Відповідь на запит дано електронною поштою.

44. Державна фіскальна України [Про оприлюднення інформаційного запиту] : відповідь № 3686/Х/99-99-22-06-02-14 від 02.12.2014 р. на запит від фізичної особи / М. О. Харкавого : ДФС України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2014. – Системні вимоги : Tagged Image File Format. – Мова : укр. – Відповідь на запит дано електронною поштою.

45. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: моногр. / Оксана Миронівна Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.

46. Десятнюк О. М. Формування концепції аудиту: проблематика та методологічні аспекти / О. М. Десятнюк, Р. Р. Кулик // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2011. – № 1 (10), ч. II. – С. 147–152.

47. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України / О. М. Десятнюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 606. – С. 355–361.

48. Деточка А. В. Контроль таможенной стоимости в системе государственного регулирования экономики / А. В. Деточка // Экономика XX века. – 2009. – № 11. – С. 52–59.

49. Деточка А. В. Финансово-экономические аспекты контроля таможенной стоимости / А. В. Деточка // Международная экономика. – 2010. – № 1. – С. 34–42.

50. Дианов А. Ю. Систематизация показателей оценки результативности таможенной деятельности / А. Ю. Дианов // Таможенное дело России на Дальнем Востоке. – 2009. – № 1. С. 50–58.

51. Дікань Л. В. Система фінансового контролю в Україні : сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна [та ін.]; за заг. ред. Л. В. Дікань – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 96 с.

52. Довідка про виконання Державного бюджету України за доходами у 2013 р. (за оперативними даними) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category?cat_id=23596&page=1.

53. Додін Є. В. Охорона функція митних органів / Є. В. Додін // Митна справа. – 2009. – № 6. – С. 76–84.

54. Дудкова В. Электронная точка отсчета / В. Дудкова // Таможня. – 2009. – № 17. – С. 4.

55. Экономическая теория. Стандарт третьего поколения / Г. С. Вечканов. – СПб. : Питер, 2011. – 512 с.

56. Ершов А. Д. Методика интегрированной оценки стоимости основных услуг в соответствии с затратами на таможенную деятельность и внешнеторговый оборот / А. Д. Ершов, О. В. Калинина // Ученые записки Санкт-Петербургского. – 2005. – № 2 (24). – С. 68–78.

57. Єдинак Т. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива / Т. Єдинак // Вісник Академії митної служби України. – 2008. – № 4. – С. 70–76.

58. Єдинак В. Ю. Функціонування системи митного аудиту в Україні: управлінський аспект [Електронний ресурс] / В. Ю. Єдинак, Т. С. Єдинак //

Ефективна економіка. – 2013. – № 12. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2615>.

59. Жанарбаева Н. С. Доклад по Программе управления рисками в Региональном семинаре Комитета по таможенному сотрудничеству по вопросам управления риском и пост-таможенному контролю, 2003 г., Урумчи, Китайская Народная Республика / Н. С. Жанарбаева // Офіційний сайт Азіатського банку розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.adb.org/projects/4222601245>.

60. Запорожець О. Ф. Методичні підходи до формування та розвитку національної ризикоорієнтованої системи адміністрування митних платежів / О. Ф. Запорожець // Митна безпека. – 2013. – № 1. – С. 54-59.

61. Зовнішня торгівля України товарами за 2010 рік/ Експрес-Випуск: лист Державного комітету статистики України № 25 від 15.02.2011 р. [Електронний ресурс]. – К. : Держ. служба статистики України, 2011. – 22 с. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2011/02_11/25.zip.

62. Зовнішня торгівля України товарами за 2011 рік : Лист Держ. комітету статистики України від 15.02.2012 р. [Електронний ресурс]. – К. : Держ. служба статистики України, 2012. – 22 с. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2012/02_12/30.zip.

63. Зовнішня торгівля України товарами та послугами у 2012 році. Т. 1 / відп. за вип. А. О. Фризоренко. – К. : Держ. служба статистики України, 2013. – 139 с.

64. Зовнішня торгівля України товарами за 2013 рік : Лист Державної служби статистики України № 58/0/08.2вн-14 від 14.02.2014 р. [Електронний ресурс]. – К. : Держ. служба статистики України, 2012. – 23 с. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2014/02_14/29w.zip.

65. Зубарева А. В. Алгоритм отбора участников ВЭД для таможенной проверки / А. В. Зубарева // Финансовые исследования. – 2013. – № 2 (39). – С. 26–33.

66. Зубрицький А. І. Деформації зовнішньоторговельної статистики України: причини та фіскальні наслідки / А. І. Зубрицький // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : збірник тез доп. Х Ювіл. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчен. Ч. 1 (Тернопіль, 21–23 лют. 2013 р.). – Тернопіль, 2013. – С. 42–44.

67. Иванча И. И. Роль таможенной службы в развитии государственного финансового контроля поступления таможенных платежей / И. И. Иванча // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 319. – С. 143–144.

68.Ивашова Л. Н. Совершенствование государственных механизмов защиты экономической безопасности Украины в процессе осуществления ВЭД [Электронный ресурс] / Л. Н. Ивашова, М. Ф. Ивашов, Е. А. Павленко. – Режим доступа : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-1/doc/2/04.pdf>.

69. Инструкция по проверке преференциального происхождения товара. Комплекс таможенных мер (Неофициальный перевод) / Всемирная таможенная организация. – К., 2012. – 46 с.

70. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання державного бюджету у 2008 році (27 лютого 2009 року Міністерство фінансів України) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=197516.

71. Калашникова И. А. Таможенный контроль и система управления рисками как наиболее действенные административно-принудительные меры, применяемые в сфере таможенного дела / И. А. Калашникова // Вестник ЮУрГУ.– 2006. – № 5. – С. 272–273.

72. Калінеску Т. В. Застосування збалансованої системи показників для оцінювання митної діяльності [Електронний ресурс] / Т. В. Калінеску, І.В.Пономарьова // Наукові вісті Далівського університету. – 2010. – № 1. – Режим доступу : <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/handle/123456789/538>.

73. Каплан Роберт С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.

74. Карпов Н. С. Злочинна діяльність : моногр. / Н. С. Карпов. – К. : Вид-во С. Семенка, 2004. – 310 с.

75. Карташова Г. Н. К вопросу о разработке методики оценки эффективности работы налоговых органов / Г. Н. Карташова // Налоговый вестник. – 1999. – № 11. – С. 12–15.

76. Карташова Г. Н. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или концептуальный подход к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения / Г. Н. Карташова // Налоговый вестник. – 1999. – № 1. – С. 17–18.

77. Книшек О. О. Управління ризиками як основа проведення успішного митного постаудиту: зарубіжний досвід та українські перспективи / О.О.Книшек, Є. С. Дяченко // Вісник академії митної служби України. – 2012. – № 2. – С. 70 – 76.

78. Кокнаева М. Д. Роль таможенного контроля после выпуска товаров в системе обеспечения экономической безопасности / М. Д. Кокнаева // Академический вестник. – 2013. – № 2 (15). – С. 10–13.

79. Компендіум ВМО з управління митними ризиками. Т. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rocb-europe.org/system/resources/12.2.01.pdf>.

80. Компедиум ВТамО по управлению таможенными рисками. – ВТамО, 2012. – 9 с.

81. Комплекс таможенных мер по сбору доходов. Практическое руководство по управлению таможенной оценкой [Електронний ресурс]. – Брюссель : ВТамО, 2012. – 63 с. – Режим доступу : <http://www.rocb-europe.org/system/resources/BAhbBlsHOgZmSSImMjAxNC8wNS8wMS8xNl8zMV8yMl8xMDdfNS40Ll8ucGRmBjoGRVQ/5.4. pdf>.

82. Комплекс таможенных мер. Руководство по работе в области классификации и связанной инфраструктуре [Электронный ресурс]. – Брюссель : ВТамО, 2012. – 44 с. – Режим доступа: <http://www.rocb-europe.org/system/resources/BAhbBlshOgZmSSIlMjAxNC8wNS8wMS8xNl8zMV8yMI84N181LjluXy5wZGYGOgZFVA/5.2.pdf>.

83. Кондрашова В. А. Управление рисками при осуществлении таможенных операций с товарами, ввозимыми на территорию таможенного союза: автореф. дис. на соискание научной степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В. А. Кондрашова. – М. , 2013. – 23 с.

84. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд : моногр. / В.С.Стельмах, А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, М. А. Єпіфанова. – Суми : ВТД «Унів. кн.», 2006. – 432 с.

85. Корняков К. А. Управление развитием технологий таможенного контроля товаров и транспортных средств в таможенных органах / К.А.Корняков– М. : РИО РТА, 2003. – 108 с.

86. Крисоватий А. І. Економічний зміст і складові митної системи держави/ А. І. Крисоватий, В. П. Мартинюк // Фінанси України. – 2009. – № 6. – С. 29–39.

87. Крухмальов С. Б. Концепция проведения эффективного пост-аудит контроля и внедрение упрощенной процедуры контроля таможенной стоимости: док. от 05.02.2014 г. [Электронный ресурс] / С. Б. Крухмалев.– Режим доступа : <http://rada.minrd.gov.ua/analitichni-materiali>.

88. Кузьменко О. А. Критерий отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки [Электронный ресурс] / О. А. Кузьменко. – Режим доступа : <http://econfr.ae.ru/pdf/2012/04/1124.pdf>.

89. Кульбарс А. А. Разработка комплексного подхода к оценке существующих рисков недостоверного декларирования товаров / А. А. Кульбарс// Финансы. – 2007. – № 4. – С. 17–19.

90. Литвинова Ю. М. К вопросу о видах финансового контроля в области таможенного дела / Ю. М. Литвинова / ВТО и Таможенный союз: перспективы интеграционного сотрудничества : материалы IV Международ. науч.-практ.

конф. студ., магістрантов, асп., препод., практ. работников (Саратов, 27 мая 2013г.). Вып. 4.– Саратов : Саратовский источник, 2013. – 137 с. – С. 61–65.

91. Лялька А. Б. Фіскальна функція митних органів України / А. Б. Лялька // Митна справа. – 2012. – № 5. – С. 56–60.

92. Маколова Л. В. Проблема оценки результативности таможенной деятельности [Электронный ресурс] / Л. В. Маколова // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2009. – № 4 (ч. 3), т. 7. – С. 116–117. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/problema-otsenki-rezultativnosti-tamozhennoy-deyatelnosti>.

93. Макроекономічний огляд (березень 2014 року). – К. : Нац. банк України, 2014. – 38 с.

94. Марко В. І. Поняття і суспільна небезпечність контрабанди історичних та культурних цінностей / В. І. Марко // Митна справа. – 2010. – № 1. – С. 45–49.

95. Мартинюк В. П. Митна система України та її фіскально-регулюючий потенціал / В. П. Мартинюк // Механізм регулювання економіки. – 2010. – № 3. – С. 84–92.

96. Мартинюк В. П. Про доцільність використання терміна «митна система держави» / В. П. Мартинюк // Митна безпека. – 2010. – № 2. – С. 144–145 (Серія : Економіка).

97. Матієга В. Створення ефективної системи аналізу і управління ризиками – актуальне питання сьогодення / Віталія Матієга // Митниця. – 2006. – № 5. – С.14–17.

98. Медвідь Ю. О. Впровадження досвіду країн ЄС та СНД у сфері митного пост-аудиту в Україні в контексті спрощення митних процедур / Ю.О.Медвідь // Митна безпека. – 2012. – № 1-2. – С. 121–130.

99. Медвідь Ю. О. Система ризиків як орієнтир запровадження якісного вибіркового контролю у діяльності митних органів / Ю. О. Медвідь // Митна безпека. – 2011. – № 1-2. – С. 63–68.

100. Мельник В. М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи [Електронний ресурс] / В. М. Мельник //

Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2005. – № 2 (29). – Режим доступу : [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2\(29\)/Podatky/Mel'nik.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2(29)/Podatky/Mel'nik.php).

101. Методичні рекомендації щодо застосування фото-, відеоапаратури під час проведення огляду та переогляду товарів, транспортних засобів [Електронний ресурс] : затв. Наказом Державної фіскальної служби України № 237 від 03.11.2014 р. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/2340/2559/2560/418232/>.

102. Методичні рекомендації щодо порядку оформлення документів у ході проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, а також реалізації їх матеріалів [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства доходів і зборів України № 23 від 16.01.2014 р. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-porjadku-o-doc175900.html>.

103. Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб митних органів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю правильності визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України [Електронний ресурс] : затв. Наказом Державної митної служби України № 362 від 13.07.2012 р. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-roboti-pos-doc105380.html>.

104. Микроэкономика : в 2-х т. Т. 1 / В. М. Гальперин, С. М. Игнатьев, В.М.Моргунов ; общ. ред. В. М. Гальперина. – СПб. : Экон. шк., 1999. – 349 с.

105. Митна енциклопедія : у 2-ох т. Т. 2 / редкол. : І. Г. Бережнюк (відп. ред.) [та ін.]. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – 536 с.

106. Митна політика та митна безпека України : моногр. за заг. ред. П.В.Пашка, І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – 338 с.

107. Митна справа : підруч. / А. І. Крисоватий, С. Д. Герчаківський, О.Б.Демянюк [та ін.] ; за ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ВПЦ «Екон. думка ТНЕУ», 2014. – 540 с.

108. Митний аудит як одна з форм митного контролю (брифінг для ЗМІ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ses-help.org.ua/articles/6377/>.

109. Митний кодекс Європейського союзу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kompmp.rada.gov.ua>.

110. Митний кодекс України : введений Законом України № 1970-ХІІ від 12.12.1991 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1970-12>.

111. Митний кодекс України : введений Законом України № 92-IV від 11.07.2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/92-15>.

112. Митний кодекс України : введений в дію Законом України № 4495-VI від 13.03.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

113. Митники визначилися з тим, якою бути системі управління ризиками [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/media-tsentr/novini/print-141450.html>.

114. Міжнародний фінансовий менеджмент : навч. посіб. / О.В.Годованець, О. Я. Колісник. – Тернопіль : Екон. думка, 2011. – 406 с.

115. Міністерство доходів і зборів України [Щодо надання інформації] : відповідь № 99-24/12-04/1672 від 07.04.2014 р. на запит від контрольної групи Рахункової палати України : Міндоходів України – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2014. – Системні вимоги : Tagged Image File Format. – Мова : укр. – Відповідь на запит дано електронною поштою.

116. Міністерство доходів і зборів України [Щодо надання інформації] : відповідь № б/н від 03.04.2014 р. на запит від фізичної особи / М. О. Харкавого : Міндоходів і зборів України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2014. – Системні вимоги : Tagged Image File Format. – Мова : укр. – Відповідь на запит дано електронною поштою.

117. Налоговый контроль / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попова, А. В. Терзиди. – М. : Эксмо, 2009. – 535 с.

118. Некрасов Д. В. Куда идут все с УЭО / Д. В. Некрасов // Таможенное регулирование. – 2013. – № 9. – С. 21–26.

119. Некрасов Д. В. Особенности административно-правового статуса уполномоченного экономического оператора в государствах-членах Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации / Д.В. Некрасов // «Черные дыры» в Российском законодательстве. – 2013. – № 5. – С. 128–133.

120. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.10 / Геннадий Георгиевич Нестеров. – М., 2010. – 47 с.

121. Никольская Ю. П. Аудит в системе финансового контроля : моногр. / Ю. П. Никольская. – М. : МГУП, 2008. – 124 с.

122. Оніщик Ю. В. Митний контроль як вид фінансового контролю / Ю.В.Оніщик // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 628. – С. 110–113.

123. Осадча К. В. Процес адаптування національного митного законодавства до вимог ЄС / К. В. Осадча // Економіка промисловості. – 2013. – № 1-2. – С. 288–296.

124. Павлов А. П. Таможенный союз: проблемы борьбы с коррупцией [Электронный ресурс] / А. П. Павлов // Вестник Томского государственного университета. – 2010. – № 2. – С. 64–69. – Режим доступа : <http://utmn.ru/docs/2993.pdf>.

125. Пашко П. В. Аудиторський контроль в митній справі / П. В. Пашко, Д.Пашко // Митна безпека. – 2013. – № 1. – С. 4–11.

126. Пашко П. В. О перспективах дальнейшего развития налогового и таможенного дела Украины / П. В. Пашко, Д. В. Пашко // Ученые записки Санкт-Петербургского филиала РТА. – 2014. – № 2 (50). – С. 70–76.

127. Пашко П. Реалізація функцій митної політики в умовах глобалізації / П. Пашко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С. 5–12.

128. Пашко П. В. Щодо досягнення окремих ефектів від діяльності податкової та митної служб під керівництвом Міністерства фінансів / П.В.Пашко, Д. В. Пашко // Вісник АМСУ.– 2014. – № 1 (51). – С. 5–10. – (Серія «Економіка»).

129. Пашко П. В. Щодо окремих питань забезпечення ефективності митного контролю / П. В. Пашко // Митна безпека. – 2010. – № 1.– С. 6–13. – (Серія. «Економіка»).

130. Пейдж Б. Что такое трансфертное ценообразование? [Електронний ресурс] / Билл Пейдж. – Режим доступу : [http:// investkz.com/journals/ 27/396.html](http://investkz.com/journals/27/396.html).

131. Передовая практика на пунктах пересечения границы : содействие торговли и транспорту. Справочник ОБСЕ – ЕЭК ООН. – Женева : ЕЭК ООН, 2012. – 308 с.

132. Перепьолкін С. М. Адаптація митного законодавства України в контексті європейської інтеграції / С. М. Перепьолкін // Митна справа. – 2009. – №3. – С. 93–99.

133. Петти В. Трактат о налогах и сборах / В. Петти. – М. : Ось-89, 1997. – 112 с.

134. Підсумки роботи митних органів України у 2008 році : інформ.-аналіт. зб. – К. : ДМСУ, 2009. – 76 с.

135. Плаксе Н. А. Аналіз повноважень департаменту податкового та митного аудиту Міндоходів України щодо необхідності проведення ним державного аудиту / Н. А. Пласке // Порівняльно-аналітичне право. – 2014. – № 1. – С. 190–192.

136. Погодина Н. А. Основные принципы проведения таможенного контроля / Н. А. Погодина // Вопросы экономики и права. – 2009. – № 8. – С. 30–33.

137. Податковий кодекс України : введений в дію Законом України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

138. Показники виконання Державного бюджету України за 2008 рік [Електронний ресурс]. – К. : М-во фінансів України, 2008. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/file/link/192271/file/DBU_ZBU_2008.pdf.

139. Показники виконання Державного бюджету України 2009 рік: [Електронний ресурс]. – К. : М-во фінансів України, 2009. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/247809/file/2010-04-28%20Sayt%20MFU%2012m2009.pdf>.

140. Показники виконання Державного бюджету України 2010–2011 роки : [Електронний ресурс]. – К. : М-во фінансів України, 2011. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/file/link/328305/file/DBU_ZBU.pdf.

141. Показники виконання Державного бюджету України 2011–2012 роки : [Електронний ресурс]. – К. : М-во фінансів України, 2012. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364624/file/dbu.pdf>.

142. Показники Державного бюджету України у 2008–2013 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bank.gov.ua/files/BUD_u.xls.

143. Покровская В. В. Таможенное дело / В. В. Покровская. – М. : Юрайт, 2011. – 731 с.

144. Положення про Міністерство доходів і зборів : затв. Указом Президента України № 141/2013 від 18.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>.

145. Положення про Державну фіскальну службу України : затв. Постановою КМУ № 236 від 21.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

146. Положення про Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень Міндоходів : затв. Наказом Міністерства доходів і зборів України № 133 від 29.05.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/pro-minrd-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/spetsializovana-laboratoriya-z-pitan-e/diyalnist/normativna-baza-sled-/62789.html>.

147. Положення про Центральне бюро аналізу ризиків та аудиту : затв. Наказом ДМС України № 820 від 02.12.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0820342-03>.

148. Попова Л. А. Сущность, принципы, задачи и функции таможенного аудита / Л. А. Попова // Таможенная служба России на защите экономических интересов страны : материалы док. – М., 2003. – С. 327–332.

149. Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 657 від 31.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12>.

150. Порядок виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 631 від 30.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.minrd.gov.ua/analitichni-materiali/>.

151. Порядок видачі сертифіката уповноваженого економічного оператора: Проект Наказу Міністерства доходів і зборів України (розміщено на сайті з 15.10.2013 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/115484.html>.

152. Порядок використання електронних замків з функцією GPS-GSM навігації: затв. Наказом Міністерства фінансів України № 1266 від 03.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2110-12>.

153. Порядок включення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, під час визначення їх митної вартості : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 446 від 21 травня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446-2012-%D0%BF>.

154. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 597 від 24.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0882-12>.

155. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів : затв. Постановою КМУ № 1234 від 27 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1193.1234.0>.

156. Порядок організації роботи територіальних органів і структурних підрозділів Міндоходів при проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: затв. Наказом Міністерства доходів і зборів України № 22 від 16 січня 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/oneregulations/14587>.

157. Порядок оформлення результатів проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України : затв. Наказом ДМС України № 254 від 30.03.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1097.693.0>.

158. Порядок оцінки відомостей, заявлених підприємством для отримання статусу уповноваженого економічного оператора : Проект Наказу Міністерства фінансів України (розміщено на сайті з 13.11.2012 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=356698&cat_id=42320.

159. Порядок планування митними органами документальних виїзних перевірок і проведення митними органами зустрічних звірок : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 582 від 22.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1193.1234.0>.

160. Порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України : затв. Постановою КМУ № 1730 від 23.12.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1730-2004-%D0%BF>.

161. Пост-таможенний аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.md/files/Leaflet%20on%20PCCARUS.pdf.pdf>.

162. Принятие решений. Метод анализа иерархий / Т. Саати ; пер. с англ. Р. Г. Вачнадзе. – М. : Радио и связь, 1993. – 278 с.

163. Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

164. Про введення в дію профілів ризику : затв. Наказом Державної митної служби України № 1 від 02.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/МК130005.html.

165. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10>.

166. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента України № 817/98 від 23.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.

167. Про затвердження форми рішення про коригування митної вартості товарів, Правил заповнення рішення про коригування митної вартості товарів та Переліку додаткових складових до ціни договору : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 598 від 24.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0883-12>.

168. Про ліквідацію Оперативної митниці та створення Центрального бюро аналізу ризиків та аудиту : затв. Наказом ДМС України № 660 від

07.10.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1025.5795.0>.

169. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України № 877-V від 5 квітня 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

170. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України № 2181-III від 21.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

171. Про спрощення і гармонізацію митних процедур: Міжнародна конвенція від 18.05.1973 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643.

172. Про створення спеціалізованого митного органу : затв. Наказом ДМС України № 510 від 02.10.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1025.19621.0>.

173. Проскура Е. П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание [Електронний ресурс] / Е. Н. Проскура // Современные технологии управления. – 2013. – № 07 (31). – ISSN 2226-9339. – Режим доступу : <http://sovman.ru/all-numbers/archive-2013/july2013/item/176-efficiency-of-tax-administration-concepts-and-contents.html>.

174. Протокол наради з опрацювання пропозицій громадськості щодо регулювання діяльності уповноважених економічних операторів від 17 лютого 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/gromadska-rada/arhiv/diyalnist-komisiy-gromadskoi-radi/komisiya-z-pitan-mitnoi-spravi/protokoli/63141.html>.

175. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес» / Т. О. Проценко. – К., 2008. – 36 с.

176. Публічний річний звіт Міністерства доходів і зборів України. – К. : Міндоходів і зборів України, 2014. – 62 с.

177. Рамкові стандарти безпеки і полегшення світової торгівлі (за станом на 28 листопада 2013 р.) : Багатостороння угода від 01.06.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_003.

178. Реализация управления рисками в Таможне КНР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009_103_210_Day1-Risk-Management-PRC-Customs-Paper-ru.pdf.

179. Резник И. Цель и значение управления рисками при перемещении товаров через таможенную границу Украины / И. Резник // Закон и жизнь. – 2013. – № 8/4. – С. 230–232.

180. Романова О. С. Современные аспекты оценки эффективности таможенного регулирования и контроля внешнеторговых операций [Електронний ресурс] / О. С. Романова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21794.doc.htm.

181. Рудакова Е. Н. Система показателей эффективности таможенного дела: особенности формирования и совершенствования [Електронний ресурс] / Е.Н. Рудакова // Вестник МГОУ.– 2014. – № 1. – С. 90–94. – (Серия «Экономика»). – Режим доступу : <http://www.vestnik-mgou.ru/Articles/Doc/7131>.

182. Руководство по работе в области тарифной классификации и связанной инфраструктуре. Комплекс таможенных мер (Неофициальный перевод). – К. : Всемир. таможенная орг., 2012. – 49 с.

183. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : моногр. / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Акад. держ. податкової служби України, 2001. – 407 с.

184. Самойловская В. П. Об оценке влияния контролирующих процедур в сфере государственного регулирования внешней торговли / В. П. Самойловская, В. М. Питерская // Методи та засоби управління розвитком транспортних систем.– 2013. – № 1 (20). – С. 45–57.

185. Сандровский К. К. Международное таможенное право : учеб. / К.К.Сандровский. – [2-е изд.]. – К. : Знання, 2001. – 461 с.

186. Семенко О. М. Автоматизована система аналізу та управління митними ризиками – дієвий інструмент підвищення ефективності митного контролю в Україні / О. М. Семенко // Південноукраїнський правничий часопис.– 2007. – № 4. – С. 239–242.

187. Сергеев Е. В. Таможенная ревизия как форма последующего таможенного контроля [Электронный ресурс] / Е. В. Сергеев. – Режим доступа : <http://www.jourclub.ru/32/1707/>.

188. Сиразова Т. П. Предпроверочный анализ в организации налогового контроля [Электронный ресурс] / Т. П. Сиразова // Известия ИГЭА. – 2011. – № 4. – Режим доступа : <http://izvestia.isea.ru/reader/archive.asp?n=427>.

189. Система індикаторів результативності як механізм реалізації стратегії розвитку Міністерства доходів і зборів України. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 60 с.

190. Система ключових індикаторів результативності діяльності органів Міністерства доходів і зборів України : моногр. / Бридун Є. В., Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І. [та ін.] ; за заг. ред. А. М. Вдовиченка. – К. : Алерта, 2013. – 336 с.

191. Система пост-таможенного аудита в таможенной службе КНР [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.carecprogram.org/uploads/events/2005/Risk-Management-Seminar/009_103_210_Day2-Post-Clearance-Audit-PRC-Paper-ru.pdf.

192. Системы планирования и оценки результативности деятельности государственных служащих // Материалы междун. конф. Всемирного банка. – М. : Изд-во Всемирного банка, 2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2008/11>.

193. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–42.

194. Слепцов М. В. Совершенствование контроля международного товарооборота развитием сотрудничества с иностранными таможенными администрациями / М. В. Слепцов // Таможенное дело и образование. К 15-летию Владивостокского филиала Российской таможенной академии : сб. науч. трудов / под общ. ред. В. И. Дьякова ; Российская таможенная академия, Владивостокский филиал. – Владивосток : ВФ РТА, 2009. – С. 53–54.

195. Смірнова О. Міндоходів : крок вперед чи два назад? / О. Смірнова // Податкова правда. – 2013. – № 3. – С. 12–14.

196. Смитиенко Е. О. Занижение таможенной стоимости товаров в России: оценка масштабов и финансовых [Электронный ресурс] / Е. О. Смитиенко // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 3. – Режим доступа : http://www.auditfin.com/fin/2009/3/01_07/01_07%20.pdf.

197. Смитиенко Е. О. Контроль таможенной стоимости как инструмент реализации таможенной политики государства [Электронный ресурс] / Е.О.Смитиенко // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 4. – Режим доступа : <http://www.auditfin.com/fin/2009/4/Smitenko/Smitenko%20.pdf>.

198. Структура територіальних органів ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/>.

199. Таможенный контроль: на пути к международным стандартам : моногр. / А. В. Полищук, П. В. Пашко, Е. Б. Самсонов [и др.]. – Одесса : «ПЛАСКЕ» ЗАО, 2009. – 476 с.

200. Тесленко Д. В. Бюджетообразующая роль современной таможенной системы России : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Д. В. Тесленко. – М., 2006. – 28 с.

201. Тесленко Д. В. Таможенная система и ее роль в формировании доходов федерального бюджета современной России / Д. В. Тесленко. – М. : ИЭ РАН, 2006. – 152 с.

202. Техническое примечание № 5 «Пост-таможенный аудит» : [техническое примечание ЮНКТАД от 31.05.2008 г.] [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://unctad.org/en/Pages/Publications/Technical-Note.aspx>.

203. Тимчасове положення про Державний митний комітет України : Указ Президента України № 1 від 11 грудня 1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1/91>.

204. Тіньова міжнародна торгівля: макроекономічна теорія та фіскальні наслідки для України : моногр. / [Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І., Рубцов О.М., [та ін.]] ; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 202 с.

205. Ткачева О. К. Международный опыт институционализации государственного управления таможенным делом: приоритеты для Украины / О.К. Ткачева // Государственное управление. – 2013. – Вып. 40. – С.63–77.

206. Трансфертное ценообразование и современные налоговые реалии // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rcb.ru/rcb/2008-15/14172/>.

207. Туржанський В. А. Організаційно-інформаційна модель митного аудиту / В. А. Туржанський, О. В. Яковенко // Вісник Дніпропетровського університету. – 2013. – Вип. 7. – С. 221–226. – (Серія «Економіка»).

208. Уолш Джеймс Т. Новая таможенная система / Джеймс Т. Уолш // Финансы и развитие. – 2006. – Март. – С. 48–51.

209. Управління ризиками в митній справі : зарубіжний досвід та вітчизняна практика : моногр.; за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2014. – 288 с.

210. Федоров С. Є. Фактичний фінансовий контроль : проблеми трансформації / С. Є. Федоров // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 908–913.

211. Филиппова Н. А. Направления повышения эффективности налогового контроля за налоговыми правонарушениями / Н. А. Филиппова // Экономика. Управление. Право. – 2012. – № 8, т. 1. – С. 12–14.

212. Фінансовий контроль у митній справі : моногр. / М. М. Каленський. – К. : Вид-во ТЗОВ «ВД«Мануфактура», 2006. – 200 с.

213. Формування системи митного аудиту в Україні : моногр. / за заг. ред. О. М. Вакульчик. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2014. – 208 с.

214. Хапилин С. А. Методические подходы к оценке эффективности таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности в условиях реализации административной реформы / С. А. Хапилин // Вестник Томского государственного университета. – 2012. – № 361. – С. 131–134.

215. Харкавий М. Аналіз управління ризиками як основа здійснення митного пост-аудиту / М. Харкавий // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11, ч. 1. – С. 264–266.

216. Харкавий М. О. Вектори підвищення ефективності митного пост-аудиту / М. О. Харкавий // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доп. Дванадцятій міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчен. (Тернопіль, 26–27 берез. 2015 р.). – Тернопіль : Астон, 2015. – С. 220–221.

217. Харкавий М. О. Імперативи модернізації системи митного контролю в умовах спрощення митних процедур / М. О. Харкавий // Ефективна економіка та менеджмент: теорія і практика [Текст] : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 14–15 листопада 2014 р. : у 2-х ч. Ч. 2. – Дніпропетровськ : Вид. дім «Гельветика», 2014. – С. 118–121.

218. Харкавий М. О. Механізм реалізації митного контролю на основі методів аудиту / М. О. Харкавий // Євроінтеграція економіки України: виклики та рішення [Текст] : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 20–21 лютого 2015 р. – Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика», 2015. – С. 205–207.

219. Харкавий М. О. Митний пост-аудит в умовах реформування системи контролюючих органів / М. О. Харкавий // Наукові засади ресурсозбереження в системі антикризового управління і відтворення економіки : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 30–31 січня 2015 р. : у 2-х ч. – Хмельницький : Вид. дім «Гельветика», 2015. – Ч. 2. – С. 128–131.

220. Харкавий М. Митний пост-аудит : зарубіжний досвід та вітчизняна практика / М. Харкавий // Світ фінансів. – 2013. – № 3. – С. 118–125.

221. Харкавий М. О. Новітня парадигма реалізації митного контролю в умовах спрощення митних процедур / О. М. Десятнюк, М. О. Харкавий // Ефективна економіка. – 2015. – № 3. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=3&y=2015>.

222. Харкавий М. Оцінка ефективності пост-митного аудиту в Україні / М.О. Харкавий // Економічний дискурс. – 2014. – Вип. 3. – С. 268–271 (0,21 д. а.).

223. Харкавий М. О. Пост-митний аудит як інструмент забезпечення ефективного митного контролю / М. О. Харкавий // Бізнес Інформ. – 2014. - № 10. – С. 362–368.

224. Харкавий М. О. Прагматика і проблематика пост-митного аудиту у контексті модернізації системи митного контролю в Україні / М. О. Харкавий // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2014. – Вип. 22, т. 2. – С. 250–256. – (Серія : Економічні науки).

225. Харкавий М. О. Пріоритети пост-митного аудиту як форми митного контролю / М. О. Харкавий // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 19. – С. 82–86.

226. Харкавий М. О. Проблематика пост-митного аудиту в умовах реформування системи митного контролю в Україні / М. О. Харкавий // Інструменти лібералізації та спрощення світової торгівлі: міжнародний і національний аспекти : зб. матеріалів Міжнар. наук. – практ. конф. (м.Дніпропетровськ, 28 листоп. 2014 р.). – Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2014. – С. 61–63.

227. Харкавий М. О. Сучасний стан і перспективи розвитку пост-митного аудиту в Україні / М. О. Харкавий // Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. // за ред. А.В. Череп. – Запоріжжя : Вид – во ЗНУ, 2014. – С. 228–229.

228. Харкавий М. О. Теоретичні і практичні аспекти становлення системи митного пост-аудиту в Україні / М. О. Харкавий // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали Всеукр. наук.-практ. студ. конф. (м. Тернопіль, 28 берез. 2013 р.). – Тернопіль : Вектор, 2013. – С. 151–152.

229. Харкавий М. О. Український митний пост-аудит наближено до європейських норм та стандартів / М. Харкавий // Митниця. – 2012. – № 97. – С.16–19.

230. Харкавий М. О. Фінансові детермінанти митного контролю після випуску товарів на митну територію України / М. О. Харкавий // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 11 (162). – С. 16–21.

231. Ходырева О. И. Методы и приемы аудита импортных операций [Электронный ресурс] / О. И. Ходырева, Н. А. Лытнева. – Режим доступа. – http://www.orelgiet.ru/17_hodireva_letn_20_02_12.pdf.

232. Шавшина В. П. Таможенное регулирование. Таможенный контроль. Взгляд на желаемое, действительное и возможное. Таможенно-правовая политика России в условиях вступления в ВТО / В. П. Шавшина // Материалы международной научно-практической конференции (14-15 апреля 2006 г.) – Саратов, 2006. – С. 141–142.

233. Шамахов В. А. Таможенная система как фактор роста экономического потенциала страны / В. А. Шамахов. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2004. – 426 с.

234. Швец А. С. Экономическая эффективность внедрения института таможенного аудита в структуру таможенных отношений / А. С. Швец // Основные аспекты развития таможенного дела на современном этапе : сб. материалов. – М., 2003. – 456 с.

235. Шкуратова І. І. Методичні підходи до проведення фінансового контролю на засадах митного пост-аудиту / І. І. Шкуратова // Наукові праці. – 2012. – Вип. 174., т. 186. – С. 101–106. – (Серія : Державне управління).

236. Шостак С. Н. Аудит: необходимое условие ускорения и упрощения процедуры таможенного оформления / С. Н. Шостак. – Режим доступа : <http://www.juristic.ru/articles.php?cu=1&ref=index>.

237. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль: теория и практика применения / С. О. Шохин, Л. И. Воронина. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 295 с.

238. Ялбулганов А. А. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития [Электронный ресурс] / А. А. Ялбулганов // Правоведение. – 2000. – № 3. – С. 84–91. – Режим доступа : <http://www.law.edu.ru/article/article.asp?articleID=157694>.

239. Янаков Д. О. Совершенствование фискальных инструментов противодействия налоговым правонарушениям [Электронный ресурс] / Д.О.Янаков // TERRA EKONOMICUS. – 2012. – Т. 10, № 2. – С. 143–145. – Режим доступа : <http://sfedu.ru/evjur/data/2012/journal10.2.3.pdf>.

240. Яценко Н. П. Совершенствование механизма контроля за классификацией товаров в соответствии с ТН ВЭД с применением системы управления рисками / Н. П. Яценко // Таможня сквозь призму экономики и права: сб. материалов Науч.-практ. конф. молодых учен., аспирантов и слушателей. – М. : РИО РТА, 2004. – С. 335–338.

241. Customs Clearance and Duty Collection [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.customs.go.jp/tokyo/kocho/phamph/01/tokyocustomsP07.pdf>.

242. Customs Clearance and Duty Collection of Passengers Baggage [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.customs.go.jp/tokyo/kocho/phamph/01/tokyocustomsP09.pdf>.

243. Customs Post Clearance Audit Manual. East African Community [Электронный ресурс]. – Arusha : EAC Secretariat, 2012. – 39 p. – Режим доступа : http://www.competeafrica.org/Files/DAR_EAC_PCA_MANUAL.pdf.

244. Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA). Vol. 1 [Электронный ресурс]. – WCO, June 2012. – 26 p. – Режим доступа : <http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Enforcement%20and%20Compliance/Tools%20and%20Instruments/PCA%20Guidelines%20Volume%201.ashx?db=web>.

245. EAC. Customs Post Clearance Audit Manual. – Arusha : EAC SECRETARIAT, 2012. – 39 p.

246. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. // Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. – 2005. – June 7-10. – P. 2–7.

247. Post-Clearance Audit in Canada [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/case_studies_e/pca_can_e.doc.

248. Post-Clearance Audit. Paper submitted by the Separate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu for the July 2012 World Trade Organization [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/case_studies_e/pca_tpkm_e.doc.

249. Regulation № 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:EN:PDF>.

250. Report from the commission to the European Parliament and to the council/ Protection of the European Union's financial interests-Fight against fraud. Annual Report 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/anti_fraud/documents/reports-commission/2013/1_act_part1_en.pdf.

251. Will Artley. The Performance-Based Management Handbook. Vol. 2: Establishing an Integrated Performance Measurement System / Will Artley, Suzanne Stroh. – September, 2011. – 100 p.